

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA  
EKONOMICKÁ FAKULTA

DIPLOMOVÁ PRÁCE

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA  
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Problematika podnikání na základě smlouvy o sdružení ve vybraných zemích EU

Partnership under the Civil Code in Selected European Union Countries

Student: Iva Kasperová

Vedoucí diplomové práce: Ing. Zuzana Rylová, Ph.D.

Ostrava 2010

## PROHLÁŠENÍ

„Místopřísežně prohlašuji, že jsem celou práci, včetně všech příloh, vypracovala samostatně. Veškerou použitou literaturu a podkladové materiály uvádím v přiloženém seznamu literatury.“

V Ostravě, dne 19. dubna 2010

Iva Kasperová

<b>Úvod .....</b>	<b>1</b>
<b>Právní, daňové a účetní aspekty podnikání ve sdružení v České republice.....</b>	<b>3</b>
Legislativní charakteristika.....	3
Vznik sdružení.....	3
Účastníci sdružení a název sdružení .....	5
Práva a povinnosti účastníků sdružení.....	5
Majetek ve sdružení.....	6
Závazky.....	6
Rozhodování ve sdružení .....	7
Právo kontroly .....	7
Účetní charakteristika.....	8
Účetnictví .....	8
Daňová evidence .....	11
Daňové souvislosti .....	12
Daň z příjmů .....	12
Daň z přidané hodnoty.....	15
Daň silniční .....	17
Daň z nemovitostí.....	18
<b>Německá a slovenská úprava podnikání ve sdružení .....</b>	<b>19</b>
Německo .....	19
Založení sdružení .....	20
Účetnictví .....	22
Daňová evidence .....	23
Daně.....	24
Slovensko .....	25
Právní úprava.....	25
Účetní předpisy.....	27
Daňová charakteristika .....	29
<b>Praktická aplikace legislativy .....</b>	<b>32</b>
Vystoupení, vyloučení účastníka sdružení .....	32
Vystoupení účastníka sdružení a účetní dopady .....	34

Příklad č.1: Vypořádání při vystoupení, vyloučení ze sdružení .....	35
Vystoupení účastníka sdružení a daňová evidence .....	38
Rozpuštění sdružení.....	43
Příklad č. 2 – Rozpuštění sdružení a vypořádání majetku .....	44
Rozpuštění sdružení a daňová evidence .....	48
<b>Závěr .....</b>	<b>51</b>
<b>Seznam použité literatury .....</b>	<b>53</b>
<b>Seznam zkratk a symbolů .....</b>	<b>55</b>
<b>Prohlášení o využití výsledků diplomové práce .....</b>	<b>56</b>
<b>Seznam příloh.....</b>	<b>57</b>
<b>Příloha č. 1.....</b>	<b>58</b>
<b>Příloha č. 2.....</b>	<b>60</b>
<b>Příloha č. 3.....</b>	<b>62</b>
<b>Příloha č. 4.....</b>	<b>67</b>

## Úvod

Občanský zákoník České republiky umožňuje osobám sdružit se za účelem dosažení sjednaného cíle. Mnoho podnikatelů upřednostňuje tuto formu podnikání před založením obchodní společnosti a to hned z několika důvodů. Založení sdružení je totiž administrativně velmi jednoduché a nenáročné: nevyžaduje se písemná smlouva ani registrace na úřadech, což se projeví v rychlosti a finanční nenáročnosti vzniku sdružení. Nespornou výhodou je i neexistence povinnosti vkládat jakékoli majetkové hodnoty. Zcela postačuje výkon společné činnosti za určeným cílem. Laicky řečeno, pokud dnes vymyslím podnikatelský záměr, již další den jej mohu začít realizovat, aniž bych byla nucena čekat např. na doručení výpisu z rejstříku trestů, pořízení notářských zápisů, podání návrhu na zápis do obchodního či jiného rejstříku.

Ačkoli podnikání formou sdružení bez právní subjektivity je značně oblíbené, z právního hlediska vznikají za dobu „života“ sdružení mnohé komplikace. Například neomezená odpovědnost jeho účastníků za společné závazky, která trvá i po ukončení činnosti sdružení. Může se tedy stát, že při neúspěchu může dojít k exekuci veškerého osobního majetku. Je také potřeba rozlišovat majetek poskytnutý účastníkem pro výkon společné činnosti a jeho majetek ostatní, pořízený v průběhu realizace společné činnosti. Zrovna tak může být komplikované rozlišovat příjmy a výdaje týkající se vlastní činnosti účastníka a společné činnosti ve sdružení.

Vzniklé sdružení nemá způsobilost k právům ani povinnostem, tudíž toto přebírají jednotliví účastníci sdružení. Znamená to tedy, že pro výkon společné činnosti musí mít všichni účastníci živnostenské oprávnění, neboť v opačném případě by šlo o nelegální činnost. Některé právní úpravy jsou nejasné, některé v legislativě České republiky dokonce chybí úplně. Proto se nezbytnými vodítky pro řešení konkrétních problémů stávají i judikáty českých soudů, které jsou ale ve své podstatě nezávazné, protože naše právní soustava není založena na precedenčním právu.

Cílem mojí diplomové práce je analýza právních úprav podnikání ve sdružení bez právní subjektivity tří států Evropské unie a to České republiky, Spolkové republiky Německo a Slovenské republiky takovým způsobem, abych poukázala na rozdíly jednotlivých státních úprav a nedostatky či přednosti úpravy české.

V první kapitole se věnuji české právní úpravě podnikání ve sdružení. Zaměřuji se jednak na právní základnu danou občanským zákoníkem, ale také na ostatní zákony, které jsou

pro činnost sdružení potřebné. To, jakým způsobem musí být vedeny účetní záznamy, vysvětluje podkapitola s názvem účetní souvislosti. Od účetnictví přecházím k daňovým povinnostem sdružení, kde se snažím upozornit především na specifika, která vyplývají ze statutu sdružení.

Druhá část diplomové práce zachycuje německou a slovenskou úpravu podnikání ve sdružení. Obdobně jako předchozí část, je i tato kapitola členěna na právní, účetní i daňovou problematiku. Pro přehlednost jsem rozdělila oddíl na dvě části, jež se věnují jednotlivým státním modifikacím.

Závěrem porovnávám vypořádání majetku mezi účastníky sdružení v jednotlivých státech s cílem analyzovat legislativní úpravy členských států Evropské unie. Kapitola je členěna na dvě části, jelikož právo na vypořádání majetku vzniká účastníkům sdružení jednak při vystoupení ze sdružení, ale také při rozpuštění celého sdružení. Nejprve popisují zásady vypořádání podle českého práva, včetně praktického příkladu a poté upozorňují na odlišnosti ve způsobech řešení dané slovenskou či německou zákonnou úpravou.

## **Právní, daňové a účetní aspekty podnikání ve sdružení v České republice**

Podnikání na základě smlouvy o sdružení je umožněno Občanským zákoníkem České republiky, který však upravuje jen některé právní oblasti. Z tohoto důvodu se musí podnikatelé řídit dalšími zákony naší právní soustavy. Tato kapitola je účelně rozdělena na tři části, aby obsáhla ty nejdůležitější okruhy, se kterými musí osoby zakládající sdružení počítat a se kterými se za dobu existence sdružení mohou setkat. Výklad je věnován především právní základně sdružení danou občanským zákoníkem. Neméně důležitá je pro podnikatele problematika vedení účetnictví či daňové evidence obsažená v druhé části této kapitoly a z ní vyplývajících daňových povinností.

### **Legislativní charakteristika**

Historicky první možnost vzniku sdružení bez právní subjektivity byla dána již rakouským obchodním zákoníkem, který se věnoval této problematice v části „O spolčení k jednotlivým obchodům na společný účet“. Po vzniku samostatného Československa v roce 1918 zůstával nadále rakouský zákoník v platnosti a vystřídal jej až v roce 1950 první československý občanský zákoník. V roce 1964 proběhla změna, jejímž důsledkem se založení sdružení stalo součástí Hospodářského zákona č. 109/1964 Sb. Jeho novelizace přinesla změnu ve smyslu jiného pohledu na sdružení s podnikatelským zaměřením, které se přejmenovalo na konsorcium. Dnem 1. ledna 1992 byl hospodářský zákoník zrušen obchodním zákoníkem, ve kterém již založení konsorcia nefiguruje (Janda, 2009).

### **Vznik sdružení**

Česká legislativa upravuje podnikání na základě smlouvy o sdružení především občanským zákoníkem (dále jen OZ). Ten se v šestnácté hlavě věnuje smlouvě o sdružení, na jejímž základě mají osoby možnost sdružit se, aby se společně přičinily k dosažení sjednaného účelu (§ 829 OZ). Uzavřením smlouvy o sdružení tak vzniká právní vztah, který zavazuje účastníky sdružení plnit závazky určené smlouvou (Pražák, 2005). Uzavřením smlouvy o sdružení však nevzniká právní subjektivita, tudíž samotné sdružení není způsobilé k právům ani povinnostem. Tímto se sdružení založené smlouvou podle občanského zákoníku liší od zájmového sdružení právnických osob či občanského sdružení, které je právnickou osobou.



Sdružení je nutné založit smlouvou, která může mít formu písemnou, ale i ústní. Vzniklé sdružení nemá povinnost se nikde registrovat, jelikož se jedná pouze o úpravu vztahů mezi účastníky sdružení. Výjimku tvoří pouze sdružení advokátů, kterým registraci přikazuje Česká advokátní komora<sup>1</sup> (Janda, 2009, str. 11). Uzavření smlouvy je v právní terminologii právním úkonem (Pražák, 2005), a proto se sdružení musí řídit ustanoveními hlavy čtvrté OZ s názvem Právní úkony. Podle tohoto zákona je právním úkonem projev vůle, který směřuje zejména ke vzniku, změně nebo zániku těch práv a povinností, které právní předpisy s takovým projevem spojují. Aby byl právní úkon a tudíž i založení sdružení platné, musí splnit tyto podmínky uložené zákonem:

- musí být učiněno svobodně a vážně, určitě a srozumitelně (§ 37 odst. 1)
- jeho předmětem nesmí být plnění nemožné (§ 37 odst. 2)
- musí být učiněno osobou právně způsobilou (§ 38 odst. 1)
- nesmí svým obsahem nebo účelem odporovat zákonu nebo jej obcházet, anebo se přičít dobrým mravům (§ 39)

Z praktického hlediska je pro účastníky sdružení vhodnější založení na základě písemné smlouvy, než ústní dohodou. Písemná smlouva, je-li platná, má vyšší důkazní schopnost a eliminuje rizika, která by mohla vzniknout při konfliktu mezi účastníky sdružení. Obsah smlouvy není jednoznačně zákonem určen, ale je vhodné, aby smlouva pokrývala alespoň oblasti, které upravuje občanský zákoník k problematice sdružení. Podle JUDr. Hochmanna (2007, str. 10) „se vyžaduje, aby smlouva obsahovala minimálně:

- *určení účelu, ke kterému se strany sdružují, přičemž nesmí jít o účel nedovolený*
- *vymezení činnosti, kterou jsou strany povinovány vyvíjet*
- *popřípadě stanovení povahy majetkové hodnoty a jejího rozsahu, pokud jimi mají všichni účastníci sdružení nebo někteří z nich přispět k naplnění sdružení.“*

---

<sup>1</sup> Janda, 2009: „Vykonávají-li advokáti advokacii společně, a nejde-li o výkon advokacie ve společnosti, upraví si vzájemné vztahy písemnou smlouvou o sdružení podle zvláštního právního předpisu. Účastníky sdružení mohou být pouze advokáti a jsou povinni vykonávat advokacii pod společným jménem. K dosažení sjednaného účelu sdružení jsou jeho jednotliví účastníci oprávněni zaměstnávat další advokáty podle § 15a; tito advokáti nejsou účastníky sdružení.“

## **Účastníci sdružení a název sdružení**

Sdružit se mohou jak fyzické osoby, právnické osoby, tak i rodiče s dětmi apod. Pokud tyto osoby budou chtít vykonávat podnikatelskou činnost, musí k jejímu výkonu získat živnostenské nebo jiné zákonem stanovené oprávnění. Založené sdružení může být opatřeno názvem, aby bylo možné jej rozlišit od samostatné fyzické či právnické osoby, ale podle obchodního zákoníku (dále jen ObZ), nesmí být název zaměnitelný s jinou obchodní společností či jinou fyzickou osobou. Sdružení opatřené názvem se nikde neregistruje, protože pojmenováním nevzniká žádná právnická osoba.

## **Práva a povinnosti účastníků sdružení**

Z chybějící právní subjektivity vyplývá, že sdružení nemá samo o sobě způsobilost k právům ani povinnostem (§ 829 OZ). Ty přechází na jednotlivé účastníky sdružení, kteří mají:

- povinnost vyvíjet činnost k dosažení sjednaného účelu (§ 830)
- povinnost poskytnout ve stanovené lhůtě dle smlouvy peníze nebo jiné věci (§ 831)
- právo na majetek získaný při výkonu společné činnosti (§ 834)
- právo na kontrolu hospodaření sdružení (§ 837)
- právo na ukončení účasti ve sdružení (§ 838)
- právo na majetkové vypořádání při ukončení účasti ve sdružení (§ 839)

Každý účastník sdružení musí vyvíjet činnost k dosažení účelu způsobem stanoveným ve smlouvě a musí se zdržet jakékoli činnosti, která by mohla znemožnit či ztížit jeho dosažení. Žádný z účastníků nemůže být této povinnosti zproštěn (Pražák, 2005). Smlouvou může být upraveno rozdělení podílu, jakým se jednotliví účastníci budou podílet na společném podnikání, jejich kompetence i pravomoci. Opět nesmíme zapomenout na základní ustanovení občanského zákoníku, podle kterého nemůžeme někomu přikázat činnost, ke které nemá oprávnění nebo je nelegální atp. Janda ve své publikaci upozorňuje na znění § 830, které se běžně vyjadřuje jako zákaz konkurence: „... společnou činností ve sdružení budou zajišťovat velké zakázky a přitom jako samostatní podnikatelé svoji činnost neukončí, jen ji omezí... Pokud je taková dohoda plně respektována a naplňována, nedochází k znemožnění nebo ztížení dosažení účelu sdružení ... k porušení povinnosti stanovené druhou větou § 830 občanského zákoníku.“

## **Majetek ve sdružení**

Pokud se účastníci sdružení ve smlouvě dohodnou na poskytnutí majetku či finanční hotovosti, je toto ujednání závazné pro všechny. Majetkové hodnoty musí být poskytnuty v termínu určeném ve smlouvě, jinak bez zbytečného odkladu. Poskytnutá aktiva jsou svěřena do úschovy určeného společníka (§ 832 OZ). Pokud ve smlouvě toto ustanovení chybí, pak s majetkem nakládá společník, který jej poskytnul. Poskytnutý majetek musí být bezpodmínečně oddělen od ostatního osobního majetku a to způsobem, který vkládající osoba sdělí ostatním účastníkům sdružení.

Majetek ve sdružení musíme chápat ve dvou rovinách. Do sdružení totiž vkládáme majetek vlastní, a další získáváme společnou činností. Majetek dělíme buď na druhově, nebo individuálně určený, poněvadž z každého titulu plyne jiný vlastnický vztah. Věci určené druhově, to jsou např. peníze nebo jiné zaměnitelné hodnoty, se stávají majetkem sdružení (§ 833 OZ). Dnem vložení se změní vlastnické právo k věci z osoby, která jej vkládá, na účastníky sdružení v poměru, jaký je stanoven ve smlouvě. Individuálně určené věci (nezaměnitelné) jako cenné papíry, nemovitosti zůstávají nadále ve vlastnictví toho, kdo je poskytnul a v bezplatném užívání ostatních účastníků sdružení (§ 833 OZ).

Majetek získaný při výkonu společné činnosti je podle § 834 OZ ve spoluvlastnictví všech členů sdružení v poměru, jaký stanovuje uzavřená smlouva, jinak rovným dílem.

## **Závazky**

Na rozdíl od obchodních společností, ručí za závazky vůči třetím osobám účastníci společně a nerozdílně celým svým majetkem (§ 835 odst. 2 OZ). Účastník sdružení, jehož jednáním vzniká závazek, musí jednat tak, aby bylo patrné, že jedná za celé sdružení (Janda, 2009). Pokud z jednání účastníka toto nevyplývá, pak za takto vzniklý závazek odpovídá a ručí sám (§ 32 odst. 1 OZ). Na závazky vzniklé překročením pravomoci, tj. v situaci, kdy jeden z účastníků překročí své pravomoci a neoprávněně uzavře smlouvu s jinou osobou, aplikujeme § 33 odst. 1 OZ. Dozví-li se společníci o takovém jednání včas, mohou bez zbytečného odkladu oznámit věřiteli svůj nesouhlas, a tím se přesune odpovědnost za závazek pouze na účastníka, který s věřitelem jednal. V opačném případě se má za to, že sdružení s takovým jednáním souhlasí a odpovídá za vzniklý dluh. I v případě vyloučení nebo vystoupení společníka, je tento stále odpovědný za závazky, které vznikly do doby vyloučení resp. vystoupení.

Za účelem ochrany věřitelů obsahuje občanský a obchodní zákoník ustanovení, díky kterým se věřitelé mohou domáhat svých pohledávek. Obchodní zákoník v § 10 odst. 2 zaručuje, že za dluh věřitelům odpovídají osoby, které podnikají společně s více osobami pod společným jménem bez založení právnické osoby, společně a nerozdílně. Tento postup podporuje i judikát Nejvyššího soudu ze dne 26. listopadu 2002, sp. zn. 33 Odo 659/2002 (Hochmann, 2007, str. 27): *„Ze závazků ze smlouvy o půjčce uzavřené jen jedním z účastníků smlouvy o sdružení jsou vůči věřiteli závázání společně a nerozdílně všichni účastníci sdružení, jestliže její uzavření bylo součástí podnikatelských aktivit všech účastníků sdružení a bylo v souladu s ujednáním o jejich zastupování podle smlouvy o sdružení.“*

Věřitelé jsou tak ochráněni před nekompetentním jednáním některého z účastníků sdružení (Janda, 2009). Občanský zákoník umocňuje tuto pravomoc ujednáním, že věřitel může v tomto případě žádat splnění závazku po kterémkoli účastníku sdružení, což je uvedeno v § 511 tohoto zákona. Dlužník, který musel sám uhradit dluh, má právo požadovat náhradu na ostatních podle výše jejich podílů. Jestliže některý z dlužníků není schopen svůj díl zaplatit, rozvrhne se tento podíl stejnoměrně na všechny ostatní dlužníky (§ 511 odst. 3 OZ).

### **Rozhodování ve sdružení**

Rozhodování společníků není v zákoně nijak zvlášť upraveno, proto by toto měla obsahovat alespoň smlouva. V § 836 OZ je stanoveno rozhodování pouze o obstarávání společných věcí, kdy společníci rozhodují jednomyslně. Znamená to, že shodnout se musí všichni společníci, čili zdržením se hlasování nemůže být návrh přijat. Při větším počtu účastníků sdružení může být jednomyslné hlasování velmi problematické a nepraktické, proto by bylo vhodné ve smlouvě stanovit rozhodování na základě většiny. V případě pochybností pak občanský zákoník v § 836 stanovuje, že v takovém případě se má za to, že každý účastník má jeden hlas. Velikost podílu nemá na rozhodovacích pravomocech žádný vliv.

### **Právo kontroly**

Každý z účastníků sdružení má právo se kdykoli přesvědčit o hospodaření sdružení a to i v případě, že nevykonává správu. Toto právo není možné nějakým způsobem omezit ani plně zrušit. Všechna taková ujednání ve smlouvě o sdružení by byla neplatná (§ 837 OZ).

## Účetní charakteristika

Každé sdružení musí nějakou formou evidovat majetek a sledovat hospodaření. Je nutné si uvědomit, že sdružení se nikdy nemůže stát účetní jednotkou, což vyplývá z chybějící právní subjektivity. Účetními jednotkami se mohou stát pouze jednotliví účastníci sdružení (Jindrová, 2006). I tak se musí společníci rozhodnout, který systém pro vedení transakcí zvolí. V současné době zákon umožňuje vést buď daňovou evidenci podle § 7 odst. b zákona o daních z příjmů (dále jen ZDP) nebo účetnictví podle zákona č. 563/1991 o účetnictví (dále ZÚ). Společníci mají možnost se pro některou variantu svobodně rozhodnout, v určitých případech jim povinnost vést účetnictví ukládá zákon. Kapitola je členěna na dvě části tak, aby shrnula nejdůležitější informace pro vedení účetnictví a daňové evidence.

### Účetnictví

Abychom se správně rozhodli, jestli budeme za sdružení vést daňovou evidenci nebo účetnictví, musíme nejdříve zjistit, jestli nám vedení účetnictví nepřikazuje zákon o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů. Účetnictví musí účastníci sdružení vést, pokud jsou:

- právnickými osobami, které mají sídlo na území ČR,
- fyzickými osobami zapsanými v obchodním rejstříku,
- fyzickými osobami a jejich obrat podle zákona o dani z přidané hodnoty, včetně plnění osvobozených od této daně, jež nejsou součástí obratu, v rámci jejich podnikatelské činnosti přesáhl za bezprostředně předcházející kalendářní rok částku 25 000 000 Kč a to od prvního dne kalendářního roku,
- fyzickými osobami, které vedou účetnictví na základě svého rozhodnutí,
- fyzické osoby, podnikatelé, účastníci sdružení bez právní subjektivity podle zvláštního právního předpisu a alespoň jeden z účastníků tohoto sdružení je osobu uvedenou výše, viz § 1 odst. 2 ZÚ.

Pokud se fyzická osoba, která není účetní jednotkou, sdruží s osobou, která ve smyslu zákona o účetnictví účetní jednotkou je, pak jí taktéž vzniká povinnost vést účetnictví od prvního dne účetního období následujícího po období, ve kterém se stala účastníkem takového sdružení, nebo se některý z účastníků stal účetní jednotkou. Je tedy zřejmé, že účastníci sdružení si musí navzájem podávat informace o jejich soukromém podnikání.

Pro správný výpočet obratu je důležité upozornit na odlišnou definici obratu v zákonu o účetnictví a v zákonu o dani z přidané hodnoty. Obrat se posuzuje podle § 6 odst. 2 zákona o DPH. Do účetního obratu se však připočítávají i plnění osvobozená od daně z přidané hodnoty. Také se zohledňují jen ty příjmy, které byly dosaženy pouze v rámci podnikatelské činnosti. Výše obratu se u sdružení počítá samostatně pro každého poplatníka. Zahrnuje se do něj jednak obrat dosažený v rámci samostatného podnikání a poměrná část (která je stanovena smlouvou) obrátů za sdružení (Hochmann, 2007). Oba zákony posuzují obrat v rámci jiného časového období – ZÚ jej posuzuje za kalendářní rok, kdežto ZDPH za 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců.

Upozornila bych i na malý rozpor v zákoně o účetnictví, kdy na jedné straně § 4 odst. 5 ukládá povinnost vést účetnictví účastníkům sdružení až do posledního dne, ve kterém přestali být účastníky sdružení a § 4 odst. 7 ZÚ, který osobě, jež vystoupila ze sdružení a provozuje i individuální činnost, přikazuje vedení účetnictví ještě po dobu pěti let, což může být nepříjemnou komplikací, zvláště pokud je obrat ze samostatné výdělečné činnosti zanedbatelně malý.

Zákon o účetnictví nikde nezmiňuje způsob vedení účetnictví za sdružení, proto ministerstvo financí vydalo sdělení, podle kterého vede účetnictví účastník, který k tomu byl pověřen (Jindrová, 2006). Osoba pověřená vedením účetnictví resp. daňovou evidencí je odpovědná za správnou účetní metodiku i archivaci dokladů. Pro účtování transakcí týkajících se sdružení využíváme následující účty z účtové osnovy pro podnikatele:

358 - Pohledávky za účastníky sdružení

368 - Závazky k účastníkům sdružení

398 - Spojovací účet ve sdružení

Podkladem pro vytvoření těchto účtů je bezesporu Český účetní standard č. 17, který se zabývá zúčtovacími vztahy. Obsahuje charakteristiku výše uvedených účtů, podle které se ve skupině 35 (Pohledávky za společníky, za účastníky sdružení, za členy družstva) účtují pohledávky za účastníky sdružení, které není právnickou osobou. Obdobně ve skupině 36 účtujeme závazky ke společníkům, k účastníkům sdružení a ke členům družstva. V účtové skupině 39 – Opravná položka k zúčtovacím vztahům a vnitřní zúčtování se účtuje převod nákladů a výnosů mezi účastníky sdružení, které není právnickou osobou. Případný zůstatek příslušného účtu se koncem roku vyrovná vyúčtovanou pohledávkou či závazkem za příslušnými účastníky sdružení.

## Účetní případy při založení sdružení

V předchozí podkapitole bylo uvedeno, že smlouva o sdružení může ukládat povinnost vložit majetek do sdružení. Účetně tuto operaci zachytíme ve sdružení jako závazek účastníka, který majetek do sdružení poskytuje. Jednotliví účastníci účtují opačně – úbytek aktiv souvztažně se vznikem pohledávky vůči sdružení. Jakou hodnotou však mají být tato aktiva oceněna? Z účetního hlediska musíme majetek rozlišit na druhově a individuálně určený. U individuálně určeného majetku zůstává vlastníkem osoba, která majetek poskytla, a tudíž je stále v její evidenci. Uplatňuje si odpisy účetní i daňové. Sdružení majetek eviduje pouze v analytické evidenci. U druhově určeného majetku umožňuje zákon o účetnictví dvě možnosti a to ocenění účetní nebo reálnou hodnotou.

## Účetní případy v průběhu trvání sdružení

Majetek, jenž je získán během společné činnosti, je ve spoluvlastnictví všech účastníků sdružení v poměru, jaký je stanoven ve smlouvě. Zaúčtování druhově pořízeného majetku nemá žádný vliv na individuální účetnictví společníků během účetního období. Teprve na jeho konci se vykáží spoluvlastnické podíly v individuálních rozvahách včetně připadajících odpisů. Obdobným způsobem postupujeme při účtování pohledávek i závazků, tzn., že jejich podíl bude uveden až v konečných individuálních rozvahách.

## **Daňová evidence**

Pokud se podnikatelé nestanou účetní jednotkou ať už dobrovolně, či jim ze zákona tato povinnost nevyplývá, mohou vést daňovou evidenci, kterou upravuje § 7 odst. b ZDP. Účelem daňové evidence je zjištění základu daně z příjmů. Pro správné stanovení daňové povinnosti musí obsahovat údaje o majetku a závazcích a příjmech a výdajích v členění potřebném pro zjištění základu daně. Forma evidence však není žádným zákonem určena. Pro obsahové vymezení složek majetku v daňové evidenci se použijí zvláštní právní předpisy o účetnictví, jmenovitě § 6 - § 9 vyhlášky č. 500/2002 Sb. pro účetní jednotky, které jsou podnikateli.

Majetek se oceňuje podle § 29 ZDP a pohledávky podle § 5 téhož zákona. Vstupní cenou hmotného majetku ve spoluvlastnictví je u spoluvlastníka vstupní cena podle odstavce 1 ve výši hodnoty jeho spoluvlastnického podílu. Stejně platí pro technické zhodnocení. Pro zařazení je rozhodující celková vstupní cena, jak uvádí § 26/4 ZDP, nikoli hodnota podílu. U druhově určeného majetku pokračují v odepisování po původním vlastníku věci, všichni účastníci sdružení, což stanovuje § 30 odst. 10 písm. l. Závazky oceňujeme při vzniku jmenovitou hodnotou, při jejich převzetí pořizovací cenou. Ostatní majetek se podle zákona oceňuje pořizovací cenou, vlastními náklady nebo cenou zjištěnou podle zvláštního právního předpisu o oceňování majetku, viz § 7 odst. b ZDP.

Poplatníci daně, kteří vedou daňovou evidenci, mají povinnost uschovat účetní záznamy po dobu, ve které neskončila lhůta pro vyměření daně. Podle zákona o správě daní a poplatků tato lhůta činí tři roky, ale může se protáhnout až na deset let.

Pokud se v rámci sdružení uplatňují výdaje paušální částkou, musí být vedeny záznamy o příjmech a evidenci pohledávek vzniklých v souvislosti s podnikatelskou či jinou samostatnou výdělečnou činností (§ 7 odst. 8 ZDP).



## Daňové souvislosti

### Daň z příjmů

Poplatníky daně z příjmů mohou být jen jednotliví účastníci sdružení. Účastník sdružení, který je fyzickou nebo právnickou osobou, se stává poplatníkem daně z příjmů fyzických nebo právnických osob.

#### Fyzické osoby

Předmětem daně z příjmů jsou jak příjmy či výnosy z činnosti sdružení tak příjmy či výnosy plynoucí z individuálního podnikání (Janda, 2009). Rozdělení příjmů a výdajů mezi účastníky sdružení, jedná-li se o fyzické osoby, upravuje zákon o daních z příjmů v § 12. Stanovuje v něm, že příjmy dosažené poplatníky při společném podnikání nebo společné jiné samostatné výdělečné činnosti (§ 7) na základě smlouvy o sdružení a výdaje vynaložené na dosažení, zajištění a udržení příjmů se rozdělují mezi poplatníky rovným dílem, není-li ve smlouvě o sdružení stanoveno jinak. Pokud nejsou příjmy a výdaje rozděleny mezi účastníky sdružení rovným dílem, mohou účastníci sdružení uplatnit výdaje na ně připadající pouze v prokázané výši. Pojem „rovným dílem“ je dále upřesněn v pokynu D-300 a rozumí se tím, že u každého účastníka je podíl příjmů stejný jako podíl výdajů.

Osoba, která je pověřena vedením účetnictví či daňové evidence za sdružení, musí ke konci zdaňovacího období rozdělit příjmy (výnosy) a výdaje (náklady) mezi jednotlivé účastníky sdružení. Částky mohou být rozděleny buď podle smlouvy o sdružení, nebo pokud smlouva nestanoví tyto údaje, rovným dílem. Rozdělení musí být zachyceno na zvláštním účetním dokladu a předáno jednotlivým účastníkům. Zároveň musí obsahovat i údaje podstatné pro sestavení daňového přiznání tzn. připočitatelné, odečitatelné položky, dary aj. (Jindrová, 2006).

Každé sdružení disponuje určitým majetkem, který může patřit do skupin daňově odepisovaného majetku. Specifika uplatňování daňových odpisů v rámci sdružení pramení z různých vlastnických práv majetku. U majetku, který je individuálně určený, může odpisy uplatňovat pouze jeho vlastník ve svém daňovém přiznání. To se týká i výdajů souvisejících s takovou věcí. Majetek, který je určen druhově nebo byl získán až společnou činností, je ve vlastnictví všech účastníků sdružení a tedy si jejich odpisy resp. podíly na odpisech i výdajích

mohou uplatnit všichni. Problém může nastat při určení výdajů souvisejících s bezplatným užíváním věci (např. budovy). Kdo bude pak uplatňovat výdaje, které byly použity na rekonstrukci? Majitel budovy (jediný vlastník) nebo všichni (bezplatní nájemci)? Žádný zákon takovou úpravu neposkytuje. Podle Ing. Jindrové je však možné takové společné výdaje obhájit, a to připodobněním vztahu mezi nájemcem (osoba) a vypůjčitelem (všichni), kteří musí věc chránit před poškozením. Výdaje za takovým účelem by pak mohly být považovány za společné (podílové).

Daňové přiznání podává každý účastník sdružení zvlášť a zahrne v něm případně i jiné příjmy z individuální činnosti. Základem pro výpočet daňové povinnosti je součet jednotlivých dílčích základů daně, které obsahují příjmy z podnikání a jiné samostatné výdělečné činnosti (§ 7), příjmy z kapitálového majetku (§ 8), příjmy z pronájmu (§ 9) a ostatní příjmy (§ 10).

Každý společník musí na tiskopisu daňového přiznání podat informace o dalších účastnících sdružení, zejména pak jméno a příjmení, rodné číslo, DIČ a podíl na příjmech i výdajích ostatních společníků.

Pro daňovou optimalizaci můžou společníci využít uplatnění paušálních výdajů z dosažených příjmů, viz § 7 odst. 7 ZDP. Výše paušálních nákladů je stanovena na:

- 80% pro příjmy ze zemědělské výroby, lesního a vodního hospodářství a řemeslné živnosti
- 60% pro příjmy ze živností (kromě řemeslných)
- 40% příjmy z jiného podnikání podle zvláštních předpisů

Pro účastníky sdružení platí omezení pro využití paušálních výdajů. Mohou tak učinit jen v případě, že příjmy a výdaje jsou mezi společníky rozděleny rovným dílem. V opačném případě musí uplatnit výdaje jen v prokázané výši.

Pro zdanitelné příjmy zahrnuté pod § 8 - § 10 ZDP využijeme ustanovení o výpočtu příjmů z titulu spoluvlastníka k věci nebo ke společným právům. Výdaje jsou rozděleny mezi spoluvlastníky rovnými dílem, nebo jinak podle smlouvy. Příjmy podle § 8 – z kapitálového majetku, se nejčastěji v praxi objevují jako úroky na běžných účtech sdružení. Stejně jako se rozdělují příjmy a výdaje mezi společníky tak se rozdělují i tyto. Nemůže však být uplatněna ztráta.

Příjmy z pronájmu se častěji týkají jednotlivých osob působících ve sdružení, ale pokud sdružení nabylo nemovitost společnou činností za dobu své existence, stal by se majetek podílovým spoluvlastnictvím všech účastníků sdružení. V tomto případě by společníci vykazovali jen podíl připadající na ně z těchto příjmů. Výdaje mohou být uplatněny paušálem ve výši 30%.

U ostatních příjmů zahrnutých pod § 10 postupujeme stejným způsobem. Je nutné pamatovat na to, že společník, který nemá živnostenské oprávnění (např. vykonává pouze administrativní činnosti), bude příjmy zdaňovat podle § 10 nikoli § 7 jako podnikatelé s oprávněním provozovat určenou činnost. Jednalo by se tak pouze o formu spolupráce, ve které by si tento podnikatel nemohl uznat výdaje vynaložené na udržení a zajištění příjmů např. odpisy, rezervy (Jindrová, 2006).

Daň je pro rok 2010 stanovena ve výši 15% a je splatná do 31. března roku následujícího po zdaňovacím období. V případě využití služeb daňového poradce se tato lhůta prodlužuje až na 30. červen.

#### Právnícké osoby

Pokud se sdruží právnícká osoba s jinými subjekty, musí všichni účastníci takového sdružení vést účetnictví. Pověřená osoba k jeho vedení za sdružení, musí na konci zdaňovacího období rozdělit všechny náklady a výnosy mezi společníky. Na základě rozdělených nákladů a výnosů, sestaví právnícká osoba daňové přiznání. Zákon o dani z příjmů nestanovuje speciální požadavky pro sdružení právníckých osob, proto se tyto řídí zákonem podle příslušných zákonných ustanovení. Sazba daně je pro rok 2010 stanovena na 19% a splatnost je stejná jako v případě fyzických osob.

## **Daň z přidané hodnoty**

Podnikání na základě smlouvy o sdružení, je ekonomickou činností, a právě z tohoto důvodu se účastníci sdružení mohou stát plátcí daně z přidané hodnoty. Tak jako v jiných případech sdružení nemůže být osobou povinnou k dani, ale stávají se jimi jen jednotliví účastníci sdružení. Sdružení se řídí zákonem č. 235/2004 Sb. o dani z přidané hodnoty (dále jen ZDPH), který se v některých částech věnuje přímo sdružení.

### **Registrace plátců**

Účastníci sdružení, ať už jde o sdružení fyzických nebo právnických osob, se registrují jako plátcí DPH v případě, že podnikají v tuzemsku a obrat za nejvýše 12 kalendářních měsíců přesáhne částku 1 000 000 Kč. Obratem se rozumí souhrn úplat bez daně, včetně dotace k ceně, které osobě povinné k dani náleží za uskutečněná plnění. Pokud plnění nejsou uskutečňována jen příležitostně nebo jako doplňková činnost, zahrnujeme mezi ně dodání zboží, převod nemovitosti a poskytnutí služby s místem plnění v tuzemsku. Navíc musí jít o úplaty za zdanitelné plnění, plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně, nebo plnění osvobozené od daně bez nároku na odpočet daně dle § 54 až 56. Do obratu se nezahrnuje úplata z prodeje hmotného majetku a odepisovaného nehmotného majetku nebo pozemků, které jsou dlouhodobým hmotným majetkem, o kterých osoba povinná k dani účtuje nebo o kterých vede evidenci (§ 6 ZDPH).

Obrat se v případě sdružení počítá jako obrat dosahovaný samostatně mimo sdružení v součtu s obratem dosahovaným společně všemi účastníky sdružení. Plátcí se pak stávají od prvního dne třetího měsíce, který následuje po měsíci, v němž byl obrat překročen (§ 94 odst. 2 písm. a ZDPH). Přihlášku musí všichni podat do 15 dnů po skončení měsíce, ve kterém byl limit překročen (§ 95 odst. 2 písm. a).

Protože sdružení sestává z několika osob, plyne z předchozího tvrzení, že plátcem se může stát jen některá osoba, z důvodu překročení stanoveného obratu. Plátcí se stávají všichni účastníci sdružení bez rozdílu dnem nabytí účinnosti rozhodnutí o registraci toho účastníka sdružení, který se stal plátcem jako první (§ 94 odst. 2 písm. b). Ostatní společníci musí podle zákona podat přihlášku k registraci do 15 dnů ode dne, kdy se o registraci prvního účastníka dozvěděli.

Zákon pamatuje i na variantu, kdy sdružení založí plátce daně s neplátcem. V takové situaci se přistupující osoba stává plátcem daně dnem uzavření smlouvy o sdružení (§ 94 odst. 2 písm. c). Přihlášku musí podat do 15 dnů ode dne uzavření smlouvy (§ 95 odst. 2 písm. c.)

Pro vyjasnění, jakým způsobem uplatňovat zákon o DPH v rámci sdružení, vydalo ministerstvo financí v roce 2002 pokyn č. D-234 o uplatňování DPH při podnikání ve sdružení. Ačkoli zákon prošel četnými novelami, pokyn nebyl změněn ani zrušen, tudíž se dle mého názoru aplikuje na situace s nutnými úpravami. Podle pokynu má nárok na odpočet daně u přijatých zdanitelných plnění jen účastník, který byl určený pro vedení evidence za celé sdružení. Doklady musí být vystaveny na jeho jméno. V opačném případě by musel dokázat oprávněnost uplatněného nároku na odpočet daně. Obdobné platí pro uskutečněná plnění, která musí být vystavena jménem osoby pověřené vedením evidence.

V případě dodávání zboží nebo služeb účastníky sdružení do sdružení, uskutečňují tito dodávající společníci zdanitelná plnění, u kterého uplatní daň na výstupu. Plátce musí vystavit daňový doklad se základem daně, který je zjištěn podle zákona o oceňování majetku, protože se jedná o osoby mající zvláštní vztah k plátcí. Pokud takové zboží či služby poskytne účastník vedoucí evidenci, nejedná se o zdanitelné plnění, ale jen o účetní operaci, kterou se převádí náklady, týkající se dodaného zboží (služby), do oddělené evidence za sdružení. Daňový doklad se nevystavuje.

Zdaňovací období pro účastníky sdružení se stanovuje podle součtu obratu dosaženého všemi účastníky v rámci sdružení a obratu plátce dosaženého za individuální činnosti. Společníci tak mohou mít rozdílná zdaňovací období.

Pro splnění vyplývajících daňových povinností musí vést sdružení evidenci pro účely daně z přidané hodnoty (§ 100 ZDPH). Mimo jiné dává za povinnost vést evidenci pro daňové účely za činnost sdružení odděleně. Evidenci vede určený účastník za celé sdružení. Z tohoto důvodu musí být daňové doklady vystavovány jménem nebo na jméno určené osoby. Pověřená osoba musí vypořádat daňové povinnosti a podat daňové přiznání za všechny účastníky sdružení a to i tehdy, když je jejich daňová povinnost v nulové výši. Musí tak učinit do 25 dnů od skončení zdaňovacího období a v tuto dobu je daň i splatná. Pokud vykonávají účastníci sdružení další ekonomickou činnost, podávají za ni daňové přiznání sami (Hochmann, 2007).

Daň je stanovena ve výši 10% a 20%. Základem daně je vše, co jako úplatu má plátce obdržet nebo již obdržel za uskutečněná zdanitelná plnění, vyjma daně za toto zdanitelné plnění (§ 36 ZDPH).

#### Zrušení registrace

O zrušení registrace může jednotlivě požádat účastník sdružení při vystoupení nebo vyloučení ze sdružení při splnění podmínek uvedených v § 106 odst. 1 ZDPH nebo pokud přestane být osobou povinnou k dani, a to po vypořádání majetku. Při rozpuštění sdružení mohou požádat všichni účastníci sdružení o zrušení registrace po vypořádání majetku ve sdružení. Obratem účastníka sdružení je pro účely zrušení registrace součet jeho obratu za plnění uskutečňovaná mimo sdružení a podílu obratu sdružení připadajícího na něho ze sdružení. Podíl obratu připadajícího na účastníka sdružení se stanoví podle smlouvy, jinak rovným dílem (§ 106 odst. 2 ZDPH). Plátce musí prokázat, že jeho obrat nepřesáhl za nejbližších předcházejících 12 po sobě jdoucích kalendářních měsíců částku 1 000 000 Kč a celková hodnota zboží pořízeného z jiného členského státu nepřekročila v běžném kalendářním roce částku 326 000 Kč.

#### Daň silniční

Poplatníkem daně silniční je fyzická nebo právnická osoba, která pro své podnikání využívá silniční vozidlo registrované v České republice. Silniční daň je daňově uznatelným nákladem resp. výdajem, ale pouze pro toho účastníka sdružení, který je zapsán v technickém průkazu vozidla jako provozovatel. Pokud by vozidlo bylo pořízeno při společné činnosti a stalo se tak majetkem ve spoluvlastnictví, tak by každý účastník měl podíl na tomto majetku. Podle Jindrové (2006 str. 31), by si tedy jako výdaj mohli všichni společníci uplatnit podíl na zaplacené silniční dani. Podle zákona o dani silniční, je poplatníkem provozovatel silničního vozidla, který je zapsán v technickém průkazu. Z toho vyplývá, že náklad by si mohl uznat pouze jediný účastník sdružení. Osobně souhlasím s Ing. Jindrovou, že náklad by měl být u majetku ve spoluvlastnictví rozdělen dle výše podílu.

## **Daň z nemovitostí**

Daň z nemovitostí se řídí zákonem č. 338/1992 Sb. o dani z nemovitostí. Je rozdělena na dvě části a to na daň z pozemků a ze staveb. Pro účastníky sdružení je nutné si uvědomit, že pozemky nebo stavby, které byly vloženy některým z účastníků do sdružení, zůstávají nadále v jeho vlastnictví a vlastník je tedy povinen odvést příslušnou daň. Pokud byly nemovitosti pořízeny při společné činnosti, jsou poplatníky daně podle zákona všechny osoby a to společně a nerozdílně.

## Německá a slovenská úprava podnikání ve sdružení

Druhá část diplomové práce je členěna do dvou oddílů, které se týkají jednotlivých státních modifikací podnikání ve sdružení. Každá podkapitola je věnována právním, účetním i daňovým charakteristikám občanského sdružení bez právní subjektivity.

### Německo

Spolková republika Německo umožňuje vznik sdružení podle občanského práva. Sdružení, v němčině - Gesellschaft bürgerlichen Rechts (dále jen GbR), je druhem občanského sdružení, které je založeno smlouvou o sdružení. Smyslem společné činnosti je obdobně jako v České republice realizace a dosažení vytyčeného cíle. Sdružení se nemusí nikde registrovat. Účastníky smlouvy o sdružení mohou být právnické osoby, fyzické osoby a osobní společnosti (Personengesellschaften - tj. veřejná obchodní společnost, komanditní spol. nebo jiné sdružení), naopak společníky nemůže být společenství dědiců, společenství manželů a podílové společenství (Hahn, 2009). Sdružit se musí alespoň 2 osoby.

Obsah smlouvy není zákonem daný. Společníci mohou smlouvu o založení sdružení doplnit o mnohé detaily, tak aby vyhovovala potřebám sdružení a jejím účastníkům, ale musí si být vědomi vlastností GbR, které tuto svobodu ve vytvoření smlouvy omezují. Například účastníci sdružení ručí celým svým majetkem a toto ustanovení nemůže být omezeno žádnou smlouvou.

Jméno sdružení podle dřívějších předpisů obsahovalo jména všech účastníků sdružení, nyní název omezen není, nesmí však vzbudit klamný dojem, že se jedná o jiný typ obchodní společnosti. Z tohoto důvodu by sdružení založené za účelem podnikání mělo mít v názvu sdružení nebo jen zkratku GbR.

Sdružení může být založeno i na základě ústní dohody, protože povinnost uzavřít písemnou smlouvu není nikde stanovena. Výjimku z pravidla tvoří případ, kdy příspěvek jednoho nebo více účastníků vyžaduje písemné potvrzení, např. pokud je příspěvkem pozemek, potřebujeme výpis z katastru nemovitostí. Nejčastěji jde o případy převodu nemovitostí nebo podílů společnosti s ručením omezeným, které musí být notářsky ověřeny. Pak by smlouva měla mít písemnou formu.



Právní základ tvoří nejen zákony, ale také judikatura. Mezi zákony figuruje především občanský zákoník (Bürgerliches Gesetzbuch, dále jen BGB), který v § 705 až § 740 upravuje základní práva a povinnosti členů sdružení.

Oproti české úpravě sdružení, je smyslem sdružení německého, především nevýdělečná činnost, ale společníci se mohou sdružit i za účelem dosahování zisku. V případě, že obrat nebo rozsah činnosti je takový, že vyžaduje jiný druh řízení společnosti, automaticky dojde k překlopení sdružení na osobní společnost. Hranice, která by určila, zda rozsah nebo počet spolupracovníků zakládá titul obchodní činnosti, a tudíž i změnu právní formy na obchodní společnost, neexistuje. Obchodní zákoník (Handelsgesetzbuch, dále jen HGB) v § 1 pouze uvádí, že obchodníkem je jen ten, kdo provozuje svůj podnik obchodnickým způsobem nebo v takovém rozsahu.

### **Založení sdružení**

Společníkem sdružení v Německu se může stát jak fyzická tak právnická osoba, ale také občanské sdružení, veřejná obchodní společnost, komanditní společnost apod. Vznik je podmíněn existencí alespoň dvou osob, které se chtějí sdružit. Všichni společníci musí k dosažení sjednaného účelu přispět stejnou mírou, pokud ovšem smlouva nestanoví jinak. Forma příspěvku může mít charakter majetku ale i služby. Majetek může být buď nahraditelný, spotřební (druhově určený), v tomto případě se stává spoluvlastnictvím společníků. Spoluvlastnictvím se mohou stát i věci nezastupitelné, které podle ocenění nejsou určeny k rozdělení zisku (§ 706 BGB). Společník není povinen navýšit počáteční vklad ani za účelem snížení ztráty (§ 707 BGB). Každý společník má povinnost jednat za společnost s pílí a péčí, jakou by obvykle zachovával ve svých vlastních záležitostech, jinak ručí společností za škodu, která jí tím vzešla (§ 708 BGB).

Vedení sdružení je podle § 709 BGB společné a pro každou obchodní transakci je vyžadován souhlas všech společníků. Pokud smlouva určuje, že rozhoduje většina, pak je v případě pochybností přepočítána podle počtu všech společníků (nikoli podle podílů). Zákon umožňuje i variantu, kdy je vedení společnosti přenecháno jednomu nebo více společníkům, ale i třetí osobě. V tomto případě jsou pak ostatní společníci z řízení společnosti vyloučeni. Osoba, jež má právo řídit sdružení je také zmocněna zastupovat celé sdružení ve vztahu k třetím stranám (§ 714 BGB). Ustanovuje-li smlouva způsob vedení sdružení tak, že každý ze společníků má právo jednat sám za sebe, pak každý ze společníků může vznést námitku proti uskutečnění

obchodní transakce. V případě námitky nesmí být taková transakce uskutečněna (§ 711 BGB). Účastníci, jimž byla svěřena pravomoc řídit sdružení, mohou být z funkce odvoláni jednomyslným hlasováním resp. většinou zbývajících společníků, stanoví-li tak smlouva, ale jen ze závažných důvodů. Vážným důvodem se myslí bez výhrad hrubé porušení povinností nebo neschopnost řízení činnosti sdružení (§ 712 BGB). Pověřená osoba může odstoupit ze závažných důvodů z vedení společnosti také sama.

Každý ze společníků má právo a to i v případě, že je vyloučen z řízení sdružení, informovat se osobně o záležitostech sdružení, nahlédnout do účetních knih a dokladů společnosti a zhotovit si přehled o stavu majetku sdružení (§ 716 BGB). Vylučující nebo omezující ujednání ve smlouvě nebrání uplatnění práv, existuje-li předpoklad nečestného jednání.

### Majetek a sdružení

Majetek získaný společnou činností je majetkem celého sdružení. Jako majetek se počítá také to, co bylo získáno díky právu, které patří k některému z aktiv společnosti nebo co bylo získáno jako náhrada za zničení, poškození nebo odstranění věci patřící mezi společný majetek (§ 718 BGB). Ačkoli společníci vlastní některý majetek společně, nemůže jednotlivý účastník sdružení oddělit svůj podíl na společném majetku, který je součástí společných aktiv a není oprávněn vyžadovat rozdělení. Zároveň je zakázáno započíst pohledávku, kterou má účastník sdružení vůči individuálnímu společníkovi s pohledávkou, která je součástí společného majetku (§ 719 BGB).

## Účetnictví

Budeme-li předpokládat, že hlavním cílem sdružení je podnikatelská činnost, je třeba se pro vedení účetních záznamů řídit ustanoveními obchodního zákoníku - HGB týkajících se obchodníků (Kaufleute). Směrodatné jsou tedy ustanovení v § 238 - § 261 HGB. Ze zákoníku vyplývá, že podnikatelé resp. obchodníci mají povinnost sestavit účetní závěrku. Stejná povinnost platí i pro společnosti (právnícké osoby).

Zajímavostí je, že účetní jednotky jsou povinny sestavit nejen účetní závěrku podle zákona o účetnictví, ale také tzv. daňovou závěrku, která je sestavena v souladu se zákonem o daních z příjmů (EstG). Jednoznačné oddělení těchto rozdílných závěrek neexistuje.

Vedení účetnictví obchodníků se od obchodních společností liší jejich rozsahem a způsobem evidence. Například obchodníci mohou aktiva, která splňují podmínky uvedené níže, ocenit pevně stanoveným konstantním množstvím i hodnotou. Musí jít o majetek stejného druhu a stejných technických parametrů pokud u něj probíhají jen malé změny v hodnotě a množství a je pravidelně spotřebováván. Většinou se jedná o hmotný majetek, suroviny, výrobní materiál apod. Nicméně, jednou za tři roky musí být provedena jejich fyzická inventura (§ 240 HGB). Je také možné podobná aktiva i pasiva sloučit do jedné skupiny a stanovit jejich hodnotu na základě váženého průměru (§ 240 odst. 4 HGB).

Účetní principy jsou vesměs shodné s českými a zahrnují srozumitelnost a přehlednost, úplnost účetní závěrky, zákaz kompenzace, zásadu opatrnosti, princip bilanční identity, časového rozlišení atp. (Vaněk, 2008). Mezi obecné požadavky na vedení účetních knih patří povinnost na začátku podnikání evidovat aktiva, pasiva, příspěvek hotovosti, majetku, a to takovým způsobem, aby bylo možné zobrazit stav majetku a závazků jako celku (§ 240 HGB). Takový přehled musí být sestaven i ke konci každého fiskálního období, které nesmí být delší než 12 měsíců (§ 240 odst. 2 HGB).

Podle občanského zákona mohou společníci uzavřít účetní knihy a rozdělit zisky resp. ztrátu mezi společníky až po rozpuštění sdružení. Pokud sdružení trvá delší dobu, tak musí uzavřít účty a rozdělit zisk v případě pochybností na konci každého účetního období (§ 721 BGB). Zákon o účetnictví dává povinnost účetním jednotkám vykazovat na začátku podnikání počáteční rozvahu a na konci každého účetního období sestavit konečnou rozvahu (§ 242 odst. 1 HGB). Účetní závěrku tvoří rozvaha a výkaz zisku a ztrát (§ 242 odst. 3 HGB).

Účetní závěrka je úplná, pokud v rozvaze podnikatel vykazuje veškerý majetek, dluhy, časově rozlišené náklady a výnosy (§ 246 odst. 1 HGB). Účetní závěrka musí být sestavena v němčině a v měně euro (§ 244 HGB). Uchovávání písemností je samozřejmostí. Soud má totiž právo v případě sporů týkajících se vypořádání majetku, přikázat vydání účetních knih (§ 260 HGB).

Žádné zvláštní ujednání o vedení účetnictví za sdružení v německé legislativě neexistuje, což je dáno pravděpodobně tím, že pro podnikání jsou využívány spíše jiné formy společné činnosti. Jak uvádí Nicco Hahn (2009, str. 40) mohou se účastníci sdružení dohodnout na vedení účetních knih odděleně za každého účastníka sdružení. Pro rozdělení společně vynaložených nákladů mohou stanovit klíč, podle kterého přenesou podíly na nákladech do jednotlivých účetnictví.

### **Daňová evidence**

Od vedení účetnictví jsou osvobozeny osoby, které po dvě následující hospodářská období nepřekročí výši tržeb nad 500 000 € a čistý zisk nad 50 000 €. Pokud podnikatel nepřekročí tyto stanovené hranice, může vést obdobu daňové evidence (Einnahmenüberschussrechnung), jejíž formální požadavky ukládá zákon o dani z příjmů (Einkommensteuergesetz, dále jen EStG) v § 4 odst. 3.

Tak jako v české legislativě jsou daňově účinné pouze ty příjmy a výdaje, které byly přijaty resp. uhrazeny v daném hospodářském roce. Podle § 4a odst. 1 písm. 3 HGB je hospodářský rok shodný s kalendářním.

## Daně

Systém zdanění subjektů je v Německu složitý, protože se dělí na tři úrovně a to spolkové daně, zemské daně a přírážky. Sdružení jako takové daň žádnou neplatí, což plyne z chybějící právní subjektivity. Jak je uvedeno na internetových stránkách hospodářské komory ve Frankfurtu nad Mohanem,<sup>2</sup> zisk je rozdělen mezi společníky, kteří tento příjem zdaňují podle toho, jsou-li fyzickými nebo právnickými osobami.

Daň z příjmů fyzických osob, kterou vybírají spolkové země, se řídí zákonem o dani z příjmů (EstG). Za zdanitelné příjmy se považují příjmy ze zemědělství a lesnictví, z obchodu a jiného podnikání, ze zaměstnání. Zdaňuje se také příjem kapitálový, z pronájmu nemovitého majetku a určitého hmotného movitého majetku, z licenčních poplatků a ostatní příjem (Široký, 2010). Příjmy, jež jsou osvobozeny od daně, mají charakter plateb ze zdravotního, úrazového pojištění, z pojištění pro případ invalidity nebo penzijního pojištění, sociálních příspěvků (Široký, 2010). Základní slevu na poplatníka si mohou odečíst od základu daně ve výši 7 834 € pro svobodnou osobu a 15 668 € pro manžele. Za každé dítě je možno uplatnit nezdanitelnou část základu daně ve výši 1 932 € (dvojnásobek u společného zdanění manželů), obdobně 1 080 € za péči o dítě, výchovu a vzdělání (Široký, 2010). Kromě zaplacené daně, která je v Německu progresivní, platí fyzické osoby ještě tzv. solidární daň ve výši 5,5% (Deloitte, 2009). Povinností je podat daňové přiznání do 31. května následujícího zdaňovacího období.

Předpokládáme-li, že sdružení většinou zakládají drobní živnostníci, stávají se tito plátcí daně živnostenské (Gewerbesteuer). Základem daně je zisk z živnostenské činnosti upravený o připočitatelné a odečitatelné položky. Základní sazbou této daně je 7% a je vybírána obcemi. Plátcí jsou všichni podnikatelé, kteří provozují obchodní činnost. Celková výše daně se liší mezi obcemi, ale průměrně je ve výši 14% – 15% (Deloitte, 2009). Od daně jsou osvobozeny fyzické osoby a osobní společnosti do výše 24 500 € (§ 11 GewStG). Poplatníci si mohou zaplacenou živnostenskou daň započítat ve výši 3,8 násobku na úhradu daně z příjmů (§ 35 odst. 1 EstG).

### Daň z přidané hodnoty

Daň je v souladu se směrnicí 2006/112/ES. Základní sazba daně činí 19% a snížená 7% (Široký, 2010). Plátcem daně z přidané hodnoty se nemusí stát osoby, které nedosáhly ročního obrátu ve výši 17 500 €.

---

<sup>2</sup> Dostupné z: [http://www.frankfurt-main.ihk.de/english/business/legal\\_forms/gbr/index.html](http://www.frankfurt-main.ihk.de/english/business/legal_forms/gbr/index.html)

## Slovensko

Podnikatelé na Slovensku mají obdobné možnosti pro podnikání jako v České republice. Také zde je možnost založit sdružení podle občanského zákoníku. Podnikatelé mohou minimalizovat daňové břemeno díky rozdělení příjmů mezi společníky, ale vystavují se i rizikům spojených se špatně uzavřenou smlouvou.

### Právní úprava

Sdružení není ani právnickou ani fyzickou osobou a jeho vznik umožňují ustanovení zákona 40/1964 Zb. Občianskeho zákoníka. V ustanoveních § 829 – § 841 jsou základní, i když minimální požadavky, za kterých je možno sdružení založit.

Tak jako v České republice je sdružení pouhým závazkem účastníků sdružení zapříčinit se o dosažení sjednaného účelu. Forma smlouvy může být ústní i písemná, poněvadž občanský zákoník formu smlouvy v zásadě neupravuje. Doporučuje se ale uzavřít smlouvu písemně, jelikož zákon o dani z příjmů v § 10 odst. 2 uvádí: „...*příjmy dosiahnuté daňovníkmi pri spoločnom podnikaní alebo zo spoločnej inej samostatnej zárobkovej činnosti (§ 6 ods. 1 a 2), na základe písomnej zmluvy o združení...* „. Ing. Mintál (2009, str. 109) ještě doporučuje opatřit smlouvu ověřenými podpisy účastníků. Písemně uzavřená smlouva může být změněna pouze písemně.

### Obsah smlouvy

Smlouva má bezpodmínečně obsahovat označení účastníků smlouvy, kterými mohou být jak fyzické, právnické, ale i nepodnikající osoby. Pokud je smyslem sdružení vykonávání podnikatelské činnosti, je třeba mít pro tuto činnost povolení, jinak se vystavují obvinění z nezákonného podnikání. Pro založení sdružení jsou potřeba minimálně dvě osoby, maximální počet limitován není.

V návaznosti na § 830 musí být definován účel sdružení, který chtějí účastníci dosáhnout. Pro potřeby diplomové práce uvažuji za účel pouze společné podnikání. To může probíhat i více způsoby. Společníci mohou poskytovat stejné služby, na které mají oprávnění, nebo některý z účastníků pouze poskytne prostory a další vykonává pracovní činnosti. S ohledem na zvolený účel společné činnosti by měla smlouva blíže specifikovat, jakými hodnotami přispějí jednotliví účastníci k jejímu dosažení. Hodnotou můžeme rozumět pracovní činnost, poskytnutí majetkových hodnot nebo kombinaci obojího. Je vhodné upřesnit ve smlouvě dobu trvání

společné činnosti na dobu určitou, neurčitou apod. Vezmeme-li v potaz oblasti, se kterými se za dobu fungování sdružení setkáme, měla by smlouva zahrnovat i správu věcí ve sdružení, způsob vedení účetní evidence za společnou činnost, pověření jednoho účastníka jejím vedením, způsob rozdělení společných příjmů resp. výdajů, podmínky vystoupení příp. vyloučení společníka a následného vypořádání.

#### Práva a povinnosti účastníků sdružení

Uzavřením smlouvy vzniká právní úkon, ze kterého jeho účastníkům vznikají práva i povinnosti. Hlavní povinností každého účastníka sdružení je vyvíjet činnost k dosažení sjednaného účelu a zdržení se takového jednání, jež by znemožnilo, nebo mohlo ztížit jeho dosažení, viz § 830. Předmětem činnosti sdružení nesmí být činnost nelegální. Smlouva nesmí stanovovat nesplnitelný cíl. V tomto případě by se právní úkon považoval za neplatný. Pokud se společníci smluvně zavázali poskytnout majetkové hodnoty pro činnost sdružení, musí tak učinit ve stanovené době a ve stejné výši, pokud smlouva nestanoví jinak. Majetek poskytnutý sdružení musí účastník oddělit od ostatního svého majetku.

Všichni společníci mají právo se přesvědčit o hospodaření sdružení, které je nevylučitelné. Jak uvádí zákon v § 837, jakékoli ustanovení ve smlouvě, které by tomuto právu odporovalo, je neplatné.

Rozhodování o obstarávání společných věcí sdružení, je možné pouze jednomyslně. Ve smlouvě může být toto právo upraveno na většinu hlasů, přičemž musí být dodržen § 836 zákona, že každý z účastníků má jen jeden hlas. Velikost podílu na majetku nemá žádný vliv na poměr hlasů.

Tak jako je možné vstoupit do sdružení bez právní subjektivity, mají možnost jej společníci opustit. Musí tak však učinit jen ve vhodnou dobu, která by nezpůsobila újmu ostatním společníkům. Ze závažných důvodů smí ze sdružení osoby vystoupit, a to i v případě, byla-li dohodnuta výpovědní lhůta (§ 838 OZ).

Otázku pojmenování sdružení občanský zákoník neupravuje. Potřebné informace najdeme v obchodním zákoníku č. 513/1991, díl III. s názvem obchodní jméno. Vyplývá z něj, že jednotliví účastníci (fyzické i právnické osoby) mohou opatřit sdružení dodatkem. Podmínkou je, že pojmenování nebude zaměnitelné s jinou fyzickou resp. právnickou osobou a nebude vzbuzovat klamavý dojem o předmětu činnosti. I přes to, že sdružení opatříme názvem, je nutné

mít na paměti, že z hlediska daně z přidané hodnoty, jsou doklady vystavovány na fyzické či právnické osoby. Sdružení není osobou povinnou k dani!

### **Účetní předpisy**

Rozsah, způsob a prokazatelnost vedení účetnictví a účetní závěrky upravuje zákon č. 431/2002 Z.z., o účetnictví. Účetní jednotkou jsou podle tohoto zákona právnické osoby nebo zahraniční osoby, které podnikají na území Slovenské republiky nebo fyzické osoby, které podnikají nebo vykonávají jinou samostatnou výdělečnou činnost (s výjimkou fyzických osob, které vedou daňovou evidenci podle zvláštního zákona). Z definice je patrné, že sdružení bez právní subjektivity podle tohoto zákona není účetní jednotkou. Tou se mohou stát jen jednotlivé fyzické resp. právnické osoby.

Účetní jednotka má povinnost účtovat v soustavě jednoduchého nebo podvojného účetnictví. Účetní záznamy musí obsahovat skutečnosti o stavu a pohybu majetku, závazků, nákladech a výnosech, příjmech a výdajích a výsledku hospodaření účetní jednotky.

Účetní jednotka a tudíž společník může podle § 5 zákona o účetnictví pověřit vedením svého účetnictví i jinou právnickou či fyzickou osobou. Pro účely sdružení je tedy možné, aby jeden pověřený společník vedl účetnictví za ostatní společníky, s tím, že se původní účetní jednotka nezříká odpovědnosti za správnost vedení účetnictví.

Účetní jednotky, které jsou podnikateli nebo organizacemi nezapsanými v obchodním rejstříku mají možnost vést jednoduché účetnictví, ostatní podvojně. V některých případech je možná také daňová evidence nebo evidence příjmů, zásob a pohledávek. Úprava vedení účetnictví ve sdružení není v zákoně přítomna, protože se vztahuje pouze na jednotlivé společníky. Jelikož zákon umožňuje vedení dvou účetních soustav, mohou nastat situace, kdy všichni společníci budou vést jednoduché resp. podvojně účetnictví nebo někteří společníci jednoduché a jiní podvojně účetnictví (Mintál, 2009). Způsob, kterým se účtují jednotlivé účetní případy, může být v zásadě dvojitý. První spočívá v tom, že se jednotlivé transakce už při vzniku rozúčtují podle určených podílů do účetnictví jednotlivých společníků. Jde však o velmi administrativně náročnou metodu, která se doporučuje spíše při minimálním rozsahu společné činnosti.

Druhá metoda předpokládá pověření jednoho účastníka vedením účetnictví za celou skupinu. Je vhodné jej pověřit i správou majetku a plněním povinností pro účely DPH (Mintál,



2009). Při použití této metody musí být všechny doklady vystaveny na jméno pověřeného společníka, který bude navenek vystupovat za celé sdružení. Na konci účetního období se v rámci uzávěrkových operací zúčtují podíly na příjmech a výdajích v případě vedení jednoduchého účetnictví.

Jednoduché účetnictví musí zahrnovat knihu peněžního deníku, pohledávek, závazků, pomocné knihy (o složkách majetku, závazků z pracovněprávních vztahů a pod). Pokud společníci pověřili vedením účetnictví jednoho účastníka sdružení, bude tato osoba vystupovat za sdružení navenek jako partner odběratelů a dodavatelů (Mintál, 2009). Tento společník plní závazky, vystavuje svým jménem doklady a je vedený na účetních dokladech jako účastník účetního případu. Na jeho jméno musí být vystavovány doklady dodavatelů. Na konci roku (účetního období) se provede zúčtování společných příjmů a výdajů, což se projeví v individuálních peněžních denících společníků.

Při vedení podvojného účetnictví existují také dva způsoby zaúčtování jednotlivých transakcí. Pokud není konkrétní osoba pověřená vedením účetnictví, rozúčtujeme jednotlivé účetní případy při jejich vzniku. Využívají se při tom účty 358 – pohledávky vůči účastníkům sdružení a 368 - závazky vůči účastníkům sdružení. Souvztažný účet k účtu 358 je skupina 6 a 368 skupina 5 (Mintál, 2009). Zůstatky na obou účtech musí být na konci účetního období odsouhlaseny společníky.

Účetnictví sdružení sleduje účetní operace týkající se společné činnosti odděleně od soukromých činností, aby bylo možné zhotovit přehled o nákladech a výnosech společného podnikání, který bude předán ostatním účastníkům. Podle Ing. Mintála (2009, str. 128) je vhodné při složitějších případech založit hospodářské středisko, které bude zahrnovat všechny transakce týkající se sdružení.

V případě, že si sdružení zvolí osobou ze svého středu, která bude vést účetnictví za celé sdružení, využívá pro zúčtování operací účet 398 – spojovací účet při sdružení. V rámci účetní závěrky, má být zůstatek na účtu 398 odsouhlasen všemi společníky (Mintál, 2009).

## Daňová charakteristika

### Daň z příjmů

Tak jako v České republice, ani na Slovensku není sdružení bez právní subjektivity daňovým poplatníkem. Proto se nerozděluje zisk resp. ztráta, ale rozdělují se jednotlivé výnosy a náklady mezi členy sdružení. Tito jsou povinni zahrnout rozdělené příjmy a výdaje (náklady a výnosy) do svých daňových přiznání. Celkový základ daně se určí jako součet jednotlivých základů daně (Mintál, 2009).

Zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z příjmů, upravuje podobně, jako české zákony, rozdělení příjmů a výdajů mezi společníky sdružení. V § 10 odst. 2 je uvedeno, že podíl příjmů a výdajů společníka (účastníka) sdružení se rozdělí podle **písemné** smlouvy o sdružení. Nepřímo je tak určena povinnost založit sdružení smlouvou, která bude mít písemnou formu. Příjmy i výdaje se zahrnují do základu daně rovným dílem, pokud ve smlouvě není stanoven jiný poměr.

Každé sdružení disponuje určitým majetkem, který může být zahrnutý mezi majetek odepisovaný. Ustanovení § 24 odst. 6 téhož zákona, upravuje odepisování majetku. Je třeba si uvědomit, že majetek určený individuálně a poskytnutý sdružení pro společné využití zůstává ve vlastnictví toho společníka, který jej pro společnou činnost poskytnul. Proto i odpisy takového majetku mohou být považovány za daňově uznatelný výdaj pouze toho společníka, který je vlastníkem odepisovaného majetku. Pokud bude majetek získán až v průběhu společné činnosti, takto získaný majetek bude ve spoluvlastnictví všech účastníků sdružení a to ve stejném podílu nebo jiném (který určuje smlouva). Podle § 24 odst. 3 tohoto zákona, je vstupní cena majetku u každého společníka ve výši jeho podílu. Případné technické zhodnocení si zahrnují do nákladů účastníci sdružení také ve výši jednotlivých podílů. Aby mohl být majetek správně zařazen mezi odepisovaný hmotný majetek ve smyslu § 22 odst. 2 pís. a, musí dosáhnout cenu vyšší než 1 700 €. Ta se posuzuje podle celkové hodnoty majetku, ne jen z podílů účastníků. Ačkoli jeden z účastníků má vstupní cenu majetku určenou velikostí podílu nižší, např. 500 €, zařadí jej mezi odepisovaný hmotný majetek (Mintál, 2009).

S daňovým přiznáním se musí správci daně odevzdat i kopie smlouvy o sdružení.

## Daň z přidané hodnoty

Předmětem daně je podle zákona č. 222/2004 Z.z, o dani z přidané hodnoty dodání zboží nebo poskytnutí služby za protihodnotu v tuzemsku, které je uskutečněné zdanitelnou osobou, jež koná v postavení zdanitelné osoby. Zdanitelným plněním je i dovoz zboží do tuzemska z jiného členského státu Evropské unie nebo pořízení zboží za protihodnotu v tuzemsku z jiného členského státu unie.

Osobám, které mají sídlo, místo podnikání nebo provozovnu v tuzemsku a které jsou účastníky smlouvy o sdružení, vzniká povinnost registrace, pokud za nejvýše 12 předcházejících po sobě jdoucích měsíců překročily obrat 49 790 eur. U účastníků sdružení se obrat vypočítá podle § 4 odst. 2 ZDPH a to součtem obrátů jednotlivých osob a obrátů jejich společného podnikání. Při překročení obratu jsou povinni do 20. dne následujícího měsíce podat jednotlivě žádosti o registraci. I když sdružení určený obrat nepřesáhne, může požádat úřady o dobrovolnou registraci (Mintál, 2009). Pokud úřady tuto žádost uznají za opodstatněnou a vyhoví jim, stávají se plátcí od data účinnosti uvedeného na registraci.

V případě, že se neplátce daně sdruží s plátcem, musí tento podat přihlášku nejpozději do deseti dní ode dne uzavření takové smlouvy (§ 4 odst. 4 ZDPH). Pokud se některý ze společníků rozhodne stát se plátcem, musí i ostatní účastníci sdružení podat žádost o registraci a to ke stejnému dni. Znamená to tedy, že účastníci sdružení jsou buď všichni plátcí daně z přidané hodnoty, nebo nejsou. Jiná možnost není přípustná.

Při podání žádosti o registraci ukládá zákon v § 4 účastníkům sdružení povinnost předložit daňovému úřadu písemnou smlouvu o sdružení a písemně pověřit jednoho ze společníků vedením záznamů podle § 70 ZDPH za celé sdružení.

Osoba, která je pověřena k vedení záznamů, musí předložit daňovému úřadu seznam účastníků sdružení s uvedením sídla nebo místa podnikání a místně příslušného daňového úřadu každého účastníka sdružení. V případě jakýchkoli změn uvedených skutečností zodpovídá pověřená osoba za oznámení těchto změn do dvaceti dní od data, ke kterému změna nastala (§ 4 odst. 3 ZDPH).

Co se týče fakturace, musí být faktury sdružení vystavované vždy na jméno pověřené osoby. Ta potom ve svém daňovém přiznání a souhrnném výkaze uvádí údaje za sdružení. Ačkoli evidenci vede pověřená osoba, za daň vztahující se na společnou část podnikání zodpovídají

všichni účastníci sdružení společně a nerozdílně. Z toho mimo jiné plyne, že daňový úřad může dlužnou částku daně týkající se činnosti sdružení vymáhat po libovolném společníkovi.

Z důvodů zamezení manipulace s cenou mezi účastníky sdružení, stanovuje ZDPH v § 22 odst. 8 toto: „*jestliže je při dodání zboží nebo služby osobám, které mají osobní vztah k plátcí, který dodává zboží nebo službu, je protihodnota nižší než hodnota tržní na volném trhu a příjemce plnění není plátcem anebo je plátcem, který při tomto zboží nebo službě nemá právo na odpočet daně v plném rozsahu, základem daně je tržní hodnota na volném trhu.*“ Jako osobní vztah k plátcí daně se považují osoby, které společně podnikají s plátcem, který dodává zboží nebo službu na základě smlouvy o sdružení nebo obdobné smlouvy.

Zdaňovacím obdobím může být kalendářní měsíc nebo při dosažení ročního obratu nižšího než 331 939,19 € čtvrtletí. Čtvrtletní období si mohou stanovit i poplatníci, kteří předpokládají, že za kalendářní rok dosáhnou obrat nižší než výše uvedený. Pro zjištění obratu účastníků sdružení se sčítají obraty z individuálního a společného podnikání. Zdaňovacím obdobím pro účastníky sdružení je vždy kalendářní měsíc.

Daňové přiznání podává pověřená osoba svému místně příslušnému daňovému úřadu do 25. dne následujícím po skončení zdaňovacího období. Uvádí zde jak plnění ze svého individuálního podnikání, tak z činnosti sdružení. Podle metodického pokynu o uplatňování DPH ve sdružení, si může pověřená osoba odpočet uplatnit jen v případě, že daňový doklad je uveden na její jméno. Ostatní účastníci sdružení si odpočet uplatnit nesmí. Ačkoli si ostatní účastníci sdružení nemohou nárokovat odpočet daně, musí i oni podat přiznání k dani z přidané hodnoty. Pokud vykonávají pouze činnost ve sdružení, podají daňové přiznání na částku 0 €.

Plátcí daně, kteří jsou registrovaní, mají možnost požádat o zrušení nejdříve po uplynutí jednoho roku ode dne, kdy se stali plátcí, pokud jejich obrat nedosáhl za dvanáct předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsících sumu 49 790 € (§ 81 odst. 1 ZDPH). Plátcí, již jsou účastníky sdružení, započítávají do obratu svoje obraty a obraty ze společného podnikání. Daňový úřad po splnění těchto podmínek zruší registraci na základě žádosti. Určí také poslední zdaňovací období, po jehož uplynutí žadatel přestává být plátcem a zanikne mu platnost jeho osvědčení o registraci i identifikační číslo. Do deseti dnů od konce posledního zdaňovacího období je plátce povinen odevzdat daňovému úřadu osvědčení o registraci.

Sazby daně pro rok 2010 jsou stanoveny ve výši 10% a 19%.

## Praktická aplikace legislativy

V této kapitole se zaměřuji na vypořádání majetku společníků sdružení. Toto právo vzniká každému účastníku z několika titulů. Může to být vystoupením či vyloučením účastníka sdružení, úmrtím společníka, nebo rozpuštěním sdružení. Každému jednomu případu se věnuji v jednotlivých podkapitolách a srovnávám zároveň úpravu českou, slovenskou i německou.

Při vystoupení, vyloučení nebo rozpuštění sdružení, mají vystupující účastníci právo na majetkové vypořádání. Je ale nutné uvědomit si, že vypořádání majetku je u vyloučení resp. vystoupení účastníka sdružení a rozpuštění sdružení upraveno jinými ustanoveními zákona. Na vystoupení i vyloučení aplikujeme § 839, na rozpuštění § 841 občanského zákoníku. Jakým způsobem se ale bude postupovat v případě, kdy společně podnikají dvě osoby a jedna se rozhodne ukončit svoji činnost ve sdružení? Odchodem jedné osoby dojde automaticky i k rozpuštění sdružení, jelikož to vzniká pouze při existenci minimálně dvou osob a vystoupením jedné z nich dochází k nemožnosti plnění této podmínky. Proto se v tomto případě musíme řídit § 841 OZ, který upravuje vypořádání majetku při rozpuštění, nikoli vystoupení resp. vyloučení jednoho účastníka sdružení. Tento právní pohled na situaci dokládá i rozsudek Nejvyššího soudu České republiky ze dne 18.12.2001 sp. zn. 29 Odo 93/2001 který stanoví: *„Při skončení účasti jednoho z účastníků dvoučlenného sdružení ... dochází vždy k zániku (a tedy rozpuštění) sdružení, a na majetkové vypořádání je třeba aplikovat ustanovení § 841 Občanského zákoníku, nikoli ustanovení § 839 občanského zákoníku....“* (Hochmann, 2007, str. 40).

## Vystoupení, vyloučení účastníka sdružení

Občanský zákoník přiznává každému účastníku sdružení právo vystoupit ze sdružení, avšak ne v nevhodné době a k újmě ostatních účastníků sdružení. Ze závažných důvodů může ze sdružení odejít kdykoli, i když byla stanovena výpovědní lhůta. Z vážných důvodů je možné společníka vyloučit, ale jen pokud se tak jednomyslně rozhodnou ostatní účastníci sdružení (§ 838 OZ). Legislativa nikde neupřesňuje pojmy „vážné důvody“, „v nevhodnou dobu“ nebo „újma ostatním účastníkům“. Podle Ing. Jandy (2009, str. 48) by taková nevhodná doba mohla být, jestliže vystoupení účastníka sdružení může ohrozit dosažení společného cíle. Pokud se společníci ve smlouvě nedohodnou na konkrétních důvodech pro vystoupení resp. vyloučení, dá se rozhodnutí napadnout pouze soudní cestou. Pokud soud rozhodne o neplatnosti právního úkonu, stává se účastník vyloučený nebo vystoupivší ze sdružení opět jeho členem a je povinen

navrátit veškeré hodnoty, které obdržel jako vypořádací podíl. O náhradě škody, která mohla vzniknout ostatním účastníkům, může rozhodnout až soudní žaloba (Janda, 2009).

Právo na vypořádání majetku stanovuje § 839 - § 840 OZ, podle kterého má každý subjekt právo na vrácení věcí jím vnesených do sdružení a na podíl na majetku podle stavu ke dni vyloučení resp. vystoupení. Podíl musí být vyplacen v penězích. Ačkoli vystupující nebo vyloučená osoba opouští sdružení, je tato stále odpovědná za závazky vzniknuvší do dne vystoupení či vyloučení, které plynou ze společné činnosti sdružení.

Rozdíl mezi vypořádáním u rozpuštění a vystoupení účastníka sdružení plyne z toho, že při vystoupení společníka je majetek ve spoluvlastnictví používán i nadále, zatímco u rozpuštění nikoli. Proto se podíl na majetku vystupujícího účastníka vypořádá v penězích. Sníží se také počet spoluvlastníků k této věci a jejich podíly se zvětší: jakoby si odkoupil podíl odcházejícího společníka. U rozpuštění sdružení již majetek využíván nebude a společníci si musí nějakým způsobem vyrovnat své podíly. Co se týče závazků, nezáleží na tom, zda společník vystoupil nebo bylo sdružení rozpuštěno. Stále totiž platí společné ručení za závazky a věřitelé mohou své nároky vymáhat po kterémkoli z nich.

#### Vypořádání majetku obecně

Občanský zákoník v § 839 nerozlišuje mezi individuálně a druhově určenými věcmi. Vystupující nebo vyloučený účastník má právo na navrácení věcí vnesených do sdružení a na finanční dorovnání podílového spoluvlastnictví majetku. Existuje i názor, že věci druhově určené se při ukončení účasti ve sdružení nevrací a místo nich se poskytuje peněžní vyrovnání (Pražák, 2005). Ten je však negován ustanovením § 30 ZDP, podle kterého v odepisování majetku pokračuje poplatník při rozpuštění sdružení nebo při ukončení činnosti ve sdružení u majetku určeného podle **druhu**, který jím byl do sdružení vnesen.

Majetek vložený do sdružení může mít podobu zásob, výrobků, hmotného i nehmotného majetku. Všechny takové hodnoty musí být navráceny. Nevzniká však právo na náhradu důsledkem opotřebení či spotřeby, jelikož toto opotřebení již bylo uplatněno formou odepisování (Hochmann, 2007). Ve smlouvě se mohou společníci předem domluvit na náhradě opotřebovaných věcí, ale musí tak učinit jasně a srozumitelně, aby ustanovení nemohlo být právně napadeno pro nesrozumitelnost (Hochmann, 2007). Zásoby, výrobky či jiné hodnoty vložené do sdružení jako počáteční vklad, mohly být za dobu existence sdružení spotřebovány. I přes to má vystupující

společník nárok na jejich navrácení. Domnívám se, že takové věci by měly být nahrazeny majetkem stejného druhu, anebo vyplaceny v penězích. Opět je možné uzavřít obdobnou dohodu o náhradě jak v předchozím případě.

Vlastnická práva nebo majetkové hodnoty v podobě know-how aj. se dnem vystoupení účastníka sdružení stávají vlastnictvím pouze této osoby. Ostatní společníci pozbývají právo na bezplatné využívání těchto věcí (Hochmann, 2007).

V případě úmrtí některého ze společníků, se postupuje stejným způsobem, jako by osoba vystoupila nebo byla vyloučena. Jelikož účast ve sdružení nemůže přejít na jinou osobu (dědice), je vypořádání součástí dědictví. I v případě vzniku hospodářské ztráty, je tento podíl součástí dědictví (Hochmann, 2007).

### **Vystoupení účastníka sdružení a účetní dopady**

V rámci účetnictví se při vypořádání majetku setkáme s poměrně velkými obtížemi. Je to zejména pro to, že legislativa neupravuje formu ani způsob vypořádání. Často si nemůžeme být jisti, jakým způsobem vypočítat podíl na majetku, do kdy by měl být majetek vypořádán nebo jakým způsobem postupovat, pokud sdružení nemá dostatek finančních prostředků na vvrvnání.

V souladu se sdělením ministerstva financí o účtování ve sdružení bez právní subjektivity čj. 281/36 980/1994 rozdělí účastník pověřený vedením účetnictví za sdružení na konci účetního období nebo při zrušení sdružení (rozpuštění sdružení nebo vystoupení či vyloučení účastníka) výdaje a příjmy, resp. náklady a výnosy sdružení na jednotlivé účastníky zvláštním účetním dokladem. Při vedení účetnictví se použijí účty 358, 368 a 398.

Postup ani formát pro majetkové vypořádání není žádným zákonem stanoven, ale měl by probíhat v několika krocích. Ing. Jindrová dělí tento proces do několika kroků:

1. k datu vystoupení, vyloučení musí být sestavena řádná či mimořádná účetní závěrka
2. účastník pověřený vedením účetnictví rozdělí zvláštním účetním dokladem, v poměru vyplývajícím ze smlouvy náklady a výnosy připadající na vystupujícího účastníka
3. vypořádá se majetek individuálně určený
4. vypořádá se podíl na majetku druhově určeném

V daňové evidenci probíhají jednotlivé kroky obdobně. Je vhodné, aby o vypořádání byl pořízen písemný zápis, aby se v budoucnu předešlo možným sporům.

**Příklad č.1: Vypořádání při vystoupení, vyloučení ze sdružení**

Mějme sdružení fyzických osob, které se skládá ze tří účastníků - pana Horáka, Nováka a Svobody. Ti se ve smlouvě o sdružení dohodli na podílech na zisku ve výši 20:30:50. Každý z účastníků při vzniku sdružení učinil hotovostní vklad ve výši 10 000Kč, 15 000Kč a 25 000Kč. Všechny majetek nabyli až společnou činností. K 30. dubnu 2010 se pan Horák rozhodne ze sdružení vystoupit. Ostatní účastníci s tímto rozhodnutím souhlasí, a proto je ke dni 30. dubna provedena mimořádná účetní závěrka s těmito výsledky:

Aktiva		Podíl p. Horáka 20%	Pasiva		Podíl p. Horáka 20%
Majetek	800 000,00 Kč	160 000,00 Kč	Závazky	400 000,00 Kč	80 000,00 Kč
Zásoby	400 000,00 Kč	80 000,00 Kč	Odpisy	400 000,00 Kč	80 000,00 Kč
Pekladna	50 000,00 Kč <sup>3</sup>	10 000,00 Kč	Bankovní úvěr	150 000,00 Kč	30 000,00 Kč
	10 000,00 Kč	2 000,00 Kč			
Pohledávky	500 000,00 Kč	100 000,00 Kč	Zisk	810 000,00 Kč	162 000,00 Kč
1 760 000,00 Kč		352 000,00 Kč	1 760 000,00 Kč		352 000,00 Kč

Náklady		Podíl p. Horáka 20%	Výnosy		Podíl p. Horáka 20%
Spotřeba materiálu	420 000,00 Kč	84 000,00 Kč	Tržby za vlastní výrobky	1 440 000,00 Kč	288 000,00 Kč
Spotřeba energie	150 000,00 Kč	30 000,00 Kč	Tržby za zboží	1 080 000,00 Kč	216 000,00 Kč
Prodané zboží	600 000,00 Kč	120 000,00 Kč			
Ostatní služby	180 000,00 Kč	36 000,00 Kč			
Mzdové náklady	360 000,00 Kč	72 000,00 Kč			
1 710 000,00 Kč		342 000,00 Kč	2 520 000,00 Kč		504 000,00 Kč

Zisk za celé sdružení: 810 000,00 Kč  
 Zisk - podíl pana Horáka: 162 000,00 Kč

Tabulka 3.1 – Rozvaha a výkaz zisku a ztrát. Příklad na vystoupení, vyloučení ze sdružení.

<sup>3</sup> Celková hotovost je ve výši 60 tis Kč. První řádek zobrazuje počáteční vklady, které musí být navraceny.



## Výsledek hospodaření

Pan Horák má nárok na podíl na zisku ve výši 20%, jak je uvedeno ve smlouvě. Ve svém účetnictví musí převedení podílu na nákladech a výnosech zaúčtovat na účty 398 souvztažně s účty 368 a 358, viz tabulka 3.2 níže. Zisk, který je převeden na pana Horáka, je zdaněn podle § 7 zákona o daních z příjmů do konce března následujícího období.

Pozn.: Ing. Jindrová (2006, str. 139) účtuje nárok na zisk na účet 358 – pohledávka za účastníky sdružení. Domnívám se, že by měl být spíše využit účet 378 – Ostatní pohledávky, poněvadž na účet 358 účtujeme podle ČÚS 17 pohledávky za účastníky sdružení. Definici rozumím tak, že účet je používán v účetnictví za celé sdružení, nikoli v účetnictví jednotlivých podnikatelů.

## Majetek

Pan Horák má podle zákona právo na vypořádání podílu majetku ve společném vlastnictví ve výši 20%. Hodnota majetku ve společném vlastnictví se zjistí podle Ing. Jandy (2009, str. 63) ze zůstatkové ceny v účetnictví. Podle § 839 OZ se podíl na majetku vypořádává výhradně v penězích. Pokud by pan Horák učinil majetkový vklad, nejdříve by se cena majetku snížila o jeho hodnotu a až poté by se vypočítal jeho podíl na majetku vzniklého společnou činností. V případě, že by pan Horák vložil do sdružení na počátku nějaký majetek, musí mu být vrácen. Protože majetek vnesený do sdružení se eviduje v podrozvahové evidenci, byl by nárok na navrácení majetku zaúčtován na vrub účtu 7xx souvztažně s účtem 7xx. Daňově je operace neutrální jak u vystupujícího účastníka, tak u zbývajících. Pan Horák si ve svém účetnictví tuto operaci zaúčtuje jako vznik pohledávky na účet 378 souvztažně s účtem 491.

## Peníze

Pan Horák učinil počáteční vklad ve výši 10 000,- Kč. O vklady všech účastníků se sníží hodnota peněz v pokladně a následně se vypočítá podíl na zbývajících penězích. V tomto případě je to 20% z 10 000 Kč, což činí 2 000 Kč. Celkem má nárok na 12 000 Kč. Tato částka je ve své podstatě pohledávkou za účastníky sdružení (Jindrová, 2006). Peněžní vyrovnání má charakter daňově neutrální operace jak u končícího účastníka sdružení tak i u zbývajících. Nezáleží na tom, zda sdružení vede daňovou evidenci nebo účetnictví.

## Zásoby

Zásoby se vypořádají pouze v penězích. Přijatá částka je pro pana Horáka výnosem, ale současně nákladem, tudíž jde o daňově neutrální operaci (Janda, 2009). Pokud by pan Horák přijal místo peněžního vyrovnání zásoby v naturální formě, musel by vypořádat daňovou povinnost k dani z přidané hodnoty. Příjem zásob v nepeněžní podobě je zdanitelným plněním, protože zákon umožňuje vypořádání jen peněžní. Podíl na zásobách zaúčtujeme opět zvýšením pohledávky na účtu 378.

## Pohledávky a závazky

v účetnictví již byly předmětem zdanění, a proto je tato operace daňově neutrální. Obdobné platí i pro závazky. Účetně je ale podíl na pasivech závazkem pana Horáka vůči sdružení.

Následující účetní operací bude započtení pohledávek a závazků. Z uvedených údajů jsme již schopni vyčíslit hodnotu vyplývající z vypořádání majetku a závazků mezi účastníky sdružení. Každou splátku, kterou pan Horák přijme, zaúčtuje ve prospěch účtu 378 souvztažně s účtem 211 nebo 221 podle toho, jakým způsobem proběhla úhrada.

## Účetní operace související s vypořádáním vystupujícího účastníka

	Účetní případ	Částka	MD	D
1	Převod podílu na nákladech ve sdružení	342 000 Kč	5xx	398
2	Převod podílu na závazcích a bankovním úvěru	504 000 Kč	398	6xx
3	Zúčtování zisku (pohledávka)	162 000 Kč	378	398
4	Podíl na společném majetku	80 000 Kč	378	491
5	Nárok na vrácení počátečního vkladu a podílu na hotovosti	12 000 Kč	378	491
6	Podíl na zásobách	80 000 Kč	378	491
7	Podíl na pohledávkách	100 000 Kč	378	491
8	Podíl na závazcích vč. bankovního úvěru	110 000 Kč	491	379
9	Započtení pohledávek a závazků	110 000 Kč	379	378

Tab. 3.2: účetní operace u pana Nováka

	Účetní případ	MD	D
1	Převod podílu výnosů na jednotlivé účastníky	6xx	398.AE
2	Převod podílu nákladů na jednotlivé účastníky	398.AE	5xx
3	Vyrovnaní rozdílu hospodaření (závazky vůči účastníkům)	398.AE	368.AE
4	Podíl na závazcích – pan Horák	358.1	3xx
5	Podíl na společném majetku – pan Horák	02x, 01x	368.1
6	Započtení pohledávek a závazků – pan Horák	368.1	358.1
7	Vydání majetku - počáteční vklad	7xx	7xx
8	Splátka vyrovnaní	368.1	221, 211

Tab. 3.3: Účetní případy v účetnictví celého sdružení

### Vystoupení účastníka sdružení a daňová evidence

V případě, že sdružení vede daňovou evidenci, mají vystupující účastníci stejná práva vztahující se k vypořádání. Podle sdělení ministerstva financí o vedení účetnictví ve sdružení, se v případě vedení jednoduchého účetnictví (nyní daňová evidence) účtuje o vypořádání majetku v peněžním deníku průkazným způsobem nebo odděleně tak, že je založen zvláštní peněžní deník a zvláštní pomocné účetní knihy výhradně pro tento účel (Janda, 2009).

Rozdíly mezi vypořádáním majetku v účetnictví a daňové evidenci plynou z jiného způsobu vlivu transakcí na daň z příjmů, a proto musí účastníci sdružení věnovat pozornost některým ustanovením zákona. Předpokládáme, že pan Horák z předchozího příkladu, bude chtít vystoupit ze sdružení, které vede daňovou evidenci.

#### Peníze

Také v tomto případě má nárok na navrácení počátečního peněžního vkladu ve výši 10 000,- Kč. I v rámci daňové evidence byly peněžní prostředky zdaněny, a proto vystupujícímu ani zbývajícím společníkům nevzniká povinnost přiznat daň.

#### Pohledávky a závazky

Pohledávky jsou v daňové evidenci zdaněny až v době zaplacení. Z toho důvodu musí být zdaněn příjem za podíl na pohledávkách vyplacených v penězích (Jindrová, 2006). Pan Horák by musel zdanit svůj podíl na pohledávkách ve výši 100 000 Kč a pokračující společníci musí zdanit

celých 500 000,-Kč. Jako výdaj si ale mohou uplatnit vyplacenou částku na podíl pana Horáka, tedy ke zdanění zůstane 400 000,-Kč. Daňově účinným se výdaj stane až v roce úhrady od dlužníka. Je také možné převést pohledávky na jednoho ze společníků a ten si je zdaní až v okamžiku jejich zaplacení. Pro ostatní účastníky by se jednalo o daňově neutrální operaci. Obdobné platí i pro závazky, kdy odcházející účastník uplatní svůj podíl na závazcích z nákupu zásob a služeb jako daňový výdaj a výše podílu na závazcích bude odečtena od podílu na majetku při jeho vypořádání (Jindrová, 2006). Základ daně si pak pan Horák může snížit o částku podílu. Závazek z úvěru není daňově uznatelným výdajem a pouze se odečte z částky pro vypořádání. Ostatní mají při úhradě celého závazku podíl na závazku za odcházejícím účastníkem jako nedaňový výdaj. Až v okamžiku úhrady budou výdaje daňově účinné. Za závazky, které vznikly do data vystoupení či vyloučení, ručí podle občanského zákoníku i vystupující účastník. Věřitelé mohou i na něm nárokovat splacení závazků.

## Zásoby

V daňové evidenci už výdaj na pořízení zásob snížil základ daně a připadá na každého účastníka podílem na výdajích. Při vypořádání má končící účastník příjem ovlivňující základ daně ve výši svého spoluvlastnického podílu. Pro ostatní účastníky sdružení představuje vyplacená částka daňově uznatelný výdaj na pořízení zásob (Janda, 2009). Podíl na zásobách je vystupujícímu účastníkovi vyplacen v penězích. Zbývajícím účastníkům sdružení si tak odkoupí jeho podíl na zásobách.

## Hmotný odepisovaný majetek

Podíl na společném majetku se vypočítá z jeho zůstatkové ceny. Poněvadž účastníci sdružení pokračují ve své činnosti, budou nadále využívat tento majetek ke společné činnosti. Proto vyplatí podíl panu Horákovi v penězích a tím si jeho podíl odkoupí. Pro pana Horáka bude příjem z prodeje podílu na majetku zdanitelným příjmem, ale současně i výdajem ve stejné částce (Jindrová, 2006). Pro ostatní účastníky sdružení představuje daňově uznatelný výdaj nárok na zvýšený odpis. Ten se zvětšil, protože podíl na odpisech pana Horáka byl rozdělen mezi zůstávající společníky.

Při vystoupení účastníka sdružení by se mohlo stát, že sdružení nebude mít dostatek finančních prostředků pro uhrazení majetkového vypořádání. Pokud budou dohodnuté splátky, musí každá z nich obsahovat, za co je úhrada provedena. A to z důvodu rešerše příjmů a výdajů, které ovlivňují základ daně.

#### Ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty

Jestliže se účastníci sdružení stali během výkonu společné činnosti plátcí daně z přidané hodnoty, nesmí při vypořádání majetku zapomenout na to, že převedení podílu na majetku formou nepeněžního plnění, je podle pokynu D-234 zdanitelným plněním. Je tomu tak proto, že občanský zákoník umožňuje vypořádání pouze formou peněžní. Samotné převedení výdajů a příjmů, resp. nákladů a výnosů na jednotlivé účastníky sdružení zdanitelným plněním není, protože v tomto případě se jedná pouze o účetní operace provedené na zvláštní účetní doklad. Ani vrácení hodnot poskytnutých pro účely sdružení není zdanitelným plněním ve smyslu tohoto zákona. Z podílu na majetku, který byl vyplacen v penězích nebo z vrácení věcí poskytnutých do sdružení se daň neodvádí.

Zdanitelným plněním je také bezúplatné přenechání věcí vnesených ostatním účastníkům sdružení do jejich vlastnictví nebo vydání podílu hmotného majetku vytvořeného společnou činností v nepeněžitě podobě účastníkovi sdružení, který vystupuje nebo je vyloučen (§ 13 odst. 4 písm. e ZDPH). Za dodání služby tento zákon považuje bezúplatné přenechání vneseného nehmotného majetku nebo vydání podílu majetku vytvořeného společnou činností v nepeněžitě podobě účastníkovi sdružení, který vystupuje nebo je vyloučen (§ 14 odst. 3 písm. e ZDPH).

#### Rozdíly v jednotlivých úpravách států EU

S ohledem na to, že občanský zákoník Slovenské republiky obsahuje stejná ustanovení, z pohledu právního se vypořádání majetku u osob vystupujících ze sdružení vůbec neliší. Problém může u slovenských občanů nastat, jsou-li plátcí daně z přidané hodnoty a chtějí vypořádat své daňové povinnosti vyplývající z vystoupení ze sdružení. Zákon vůbec tuto problematiku neřeší. Česká strana je na tom lépe v tom, že metodický pokyn D-234 stanovuje, vztah vypořádání majetku a daňových povinností z něj plynoucích. Odpovídající ustanovení obsahuje i ZDPH. Ačkoli česká legislativa je o něco lépe připravena na tento krok, stále nejsou řešeny některé otázky.

V Německu vede vystoupení, vyloučení i úmrtí byť jen jediného účastníka automaticky podle zákona k rozpuštění sdružení (§ 723 a 727 BGB). Podle smlouvy o sdružení je ale možné ve smlouvě stanovit, že při vyskytnutí takových událostí bude sdružení dále pokračovat v činnosti. Smlouva může obsahovat i rozdílné řešení, kdy při vystoupení některého z účastníků dojde ke zrušení sdružení a u jiného nikoli (Hahn, 2009).

Důvodem pro odstoupení některého z účastníků (opět za předpokladu, že smlouva uvádí, že v takovém případě nebude rozpuštěno sdružení) může být i zahájení insolvenčního řízení vůči některému ze společníků nebo celému sdružení (§ 725 a 728 BGB). Toto ustanovení je podle mne důležité, především v dnešní době, kdy vzrůstá počet podaných návrhů z důvodů platební neschopnosti. Účastníci českého sdružení si nemohou být jisti, jakým způsobem v takovém případě postupovat, a proto by se mělo toto ustanovení aplikovat do českého práva.

Podle zákona je možné ze závažných důvodů některého společníka vyloučit. Pokud není ve smlouvě o sdružení stanoveno, že v takovém případě bude sdružení pokračovat v činnosti i nadále, bude zrušeno. Závažné důvody česká legislativa vůbec nevysvětluje. Německý občanský zákoník uvádí alespoň, že se jedná o hrubé porušení povinností. Další je možné specifikovat ve smlouvě (Hahn, 2009). Za závažný důvod se považuje, pokud jiný společník porušil úmyslně nebo s velkou nedbalostí povinnosti určené ve smlouvě nebo pokud je splnění takových povinností nemožné. Vážným důvodem pro vystoupení je i dovršení plnoletosti (§ 723 odst. 1 BGB). Účastníkem sdružení se totiž může stát se souhlasem zákonných zástupců (rodičů) i osoba neplnoletá. Výpověď nesmí být předčasná, pokud ovšem neexistuje závažný důvod pro takové ukončení. Pokud partner ukončí svou účast ve sdružení bez závažných důvodů, musí zbývajícím společníkům uhradit ztráty vzniklé tímto chováním (§ 723 odst. 2 BGB). Jakékoli ujednání, kterým by se právo na výpovědní lhůtě omezilo nebo zrušilo, je neplatné (§ 723 odst. 3 BGB). S vyloučením musí souhlasit všichni zbývajcí účastníci nebo v případě ujednání ve smlouvě, pouhá většina. O vyloučení ze sdružení musí dotyčného společníka písemně informovat (§ 737 BGB). Pokud nebyla určena doba trvání sdružení, může společník ukončit účast kdykoli. Pokud bylo sdružení založeno na dobu určitou, musí k vystoupení účastníka existovat závažný důvod.

Pokud sdružení bylo založeno na dobu neurčitou, platí stejná pravidla, jako kdyby bylo sdružení založeno na dobu určitou. To samé platí, pokud sdružení mlčky pokračuje v činnosti po smluvené době trvání (§ 724 BGB).

Ukončit účast na sdružení může i věřitel, jenž získal podíl na majetku společníka sdružení jeho zabavením. Tento pak může ukončit sdružení bez dodržení výpovědní lhůty za předpokladu, že titul dluhu není pouze předběžně vykonatelný. Dokud sdružení existuje, věřitel nesmí uplatnit práva společníka sdružení s výjimkou nároku na podíl na zisku (§ 725 BGB).

Německé právo také umožňuje odstoupení účastníka ze sdružení. Je-li ve smlouvě určeno, že sdružení bude pokračovat zbývajícími partnery i když je vůči majetku některého z účastníků zahájeno insolvenční řízení, pak při výskytu takové události, může tento společník odstoupit od smlouvy (§ 736 BGB). Vypořádání v případě odstoupení probíhá podle § 738 BGB. Odstoupí-li společník ze sdružení, pak jeho podíl na aktivech sdružení připadá ostatním společníkům. Tito jsou povinni vyloučenému společníkovi vrátit věci, které přenechal k používání sdružení, podle ustanovení § 732 BGB, vyloučit ho ze společných dluhů a zaplatit mu to, co by obdržel v případě, že by sdružení bylo rozpuštěno v čase jeho vyloučení. Pokud společné dluhy nejsou dosud splatné, pak mohou zbývajcí společníci vyloučenému účastníku sdružení, místo aby osvobození, poskytnout záruku. Hodnota aktiv sdružení je v nezbytném rozsahu zjištěna na základě ocenění. Nepostačuje-li hodnota aktiv společnosti na pokrytí společných dluhů a vkladů, tak odstupující účastník odpovídá zbývajícím partnerům za deficit v poměru jeho podílu na ztrátě (§ 739 BGB). Navíc je solidárním ručitelem závazků, které ještě nebyly splatné a vznikly do doby vystoupení účastníka.

Pro vypořádání podnikatelských sdružení se využívá spíše jiný způsob, než ten stanovený zákonem. Vypořádání by mělo být provedeno na základě tržní hodnoty podílu (Hahn, 2009). Tato tržní hodnota se vypočítá podle metody výnosu, kdy je hodnota zjištěna prognózou příštích „přebytků“ a diskontovaná podle časového období, přičemž jsou určeny konkrétní podíly ve sdružení. V tomto případě se již neuplatňuje znění § 740 BGB o vypořádání probíhajících transakcí (Hahn, 2009). Rozdělení na probíhajících transakcích stanovuje, že i odstupující společník se podílí na zisku i ztrátě vyplývající z nevyrovnaných transakcí, které probíhají v době jeho vyloučení. Ostatní partneři jsou oprávněni ukončit takové transakce, tak jak se to jeví nejvýhodněji. Odstupující partner může požadovat na konci každého účetního období účet za do té doby ukončené obchody, vyplacení příslušné částky, která mu náleží a informace o stavu dosud probíhajících transakcí. Pro správnou aplikaci metody výnosu se využívá standardu pro oceňování podniků (IDW S1 - Grundsätze zur Durchführung von Unternehmensbewertungen ve znění 2008).

## Rozpuštění sdružení

K rozpuštění sdružení může dojít z několika důvodů. Může to být například uplynutím doby, na kterou bylo sdružení sjednáno, splněním účelu, který byl určen ve smlouvě, na základě rozhodnutí účastníků sdružení nebo i ze zákona. Účastníci sdružení mají nárok na vrácení hodnot poskytnutých k účelu sdružení a podíl na majetku získaném společnou činností (§ 841 OZ). Podíl může být stanoven ve smlouvě, jinak se má za to, že rozdělení proběhne rovným dílem. Více se občanský zákoník k tomuto tématu nevyjadřuje. Podle JUDr. Pražáka (2005, str. 188) se pojmem hodnota rozumí cena, která byla někde evidována a je tudíž známá. Proto nezáleží na tom, zda poskytnuté věci (hodnoty) zanikly, byly poškozeny, prodány, vždy vzniká nárok na jejich navrácení.

Způsob vypořádání není nikde určen. Domnívám se, že z praktického hlediska je vhodné učinit o tomto kroku písemný zápis, abychom se vyhnuli případným rozepřím mezi účastníky sdružení. Z tohoto důvodu bych doporučila uvést i principy rozdělení majetku mezi účastníky.

### Účetnictví

Postup pro majetkové vypořádání při rozpuštění sdružení, by se měl skládat z několika kroků (Janda, 2009):

- sestavení účetní závěrky ke dni ukončení činnosti, nebo uzavření daňové evidence
- rozdělení nákladů, výnosů resp. příjmů a výdajů mezi účastníky sdružení
- vypořádání počátečních vkladů
- vypořádání majetku ve spoluvlastnictví
- dohoda o úhradě společných závazků

Postup při rozpuštění sdružení závisí mimo jiné na tom, zda někteří účastníci budou pokračovat v činnosti individuálně, nebo všichni ukončí činnost. Jednodušším případem je, když všichni ukončí činnost. Tím pádem se předpokládá, že o zásoby, výrobky ev. majetek ve sdružení, nebude mít ani jeden ze společníků zájem. Všechna prodejná aktiva, by se tedy měla prodat a potom by se účastníci sdružení podělili pouze o zisk a peníze na bankovním účtu nebo v pokladně. Pokud by majetek nepokryl případné závazky, musí společníci doplatit tento rozdíl v poměru stanoveném smlouvou a vyplatit věřitele. Společníkům ještě zůstává povinnost podat daňové přiznání k dani z příjmů za společnou činnost. Povinnost odvést daň z přidané hodnoty



nevzniká, protože převod nákladů a výnosů ani rozdělení podílů na penězích není předmětem této daně.

Jestliže některý z účastníků bude chtít pokračovat v podnikání sám, pravděpodobně bude mít zájem o majetek, zásoby, hotové výrobky atd. V tomto případě by s nejvyšší pravděpodobností obdrželi zbývající účastníci jejich podíl na majetku v penězích. Důležitá je zde vazba na zákon o dani z přidané hodnoty, konkrétně na § 13 odst. 4 písm. d a § 14 odst. 3 písm. d, podle kterých je při rozpuštění sdružení bezúplatné přenechání majetku hmotného i nehmotného vneseného do sdružení nebo bezúplatné převedení podílu na takovém majetku, zdanitelným plněním.

#### **Příklad č. 2 – Rozpuštění sdružení a vypořádání majetku**

Pro praktickou ukázkou vypořádání mezi účastníky sdružení využijeme příklad z předchozí kapitoly. Všichni účastníci sdružení poskytli jako počáteční vklady hotovost a o příjmy se dělí ve stanovených poměrech 20:30:50.

Rozvaha a výkaz zisku ztrát sdružení ke dni 30. dubna 2010 v tisících Kč:

Aktiva		Podíl p. Horáka 20%	Podíl p. Nováka 30%	Podíl p. Svobod y 50%	Pasiva		Podíl p. Horáka 20%	Podíl p. Nováka 30%	Podíl p. Svobody 50%
Majetek	800 Kč	160 Kč	240 Kč	400 Kč	Závazky	400 Kč	80 Kč	120 Kč	200 Kč
Zásoby	400 Kč	80 Kč	120 Kč	200 Kč	Odpisy	400 Kč	80 Kč	120 Kč	200 Kč
Pokladna <sup>4</sup>	50 Kč	10 Kč	15 Kč	25 Kč	Bankovní úvěr	150 Kč	30 Kč	45 Kč	75 Kč
	10 Kč	2 Kč	3 Kč	5 Kč					
Pohledávky	500 Kč	100 Kč	150 Kč	250 Kč	Zisk	810 Kč	162 Kč	243 Kč	405 Kč
1 760 Kč		352 Kč	528 Kč	880 Kč	1 760 Kč		352 Kč	528 Kč	880 Kč

<sup>4</sup> Celková hotovost je ve výši 60 tis Kč. První řádek zobrazuje počáteční vklady, které musí být navráceny.

Náklady		Podíl p. Horáka 20%	Podíl p. Nováka 30%	Podíl p. Svobody 50%	Výnosy		Podíl p. Horáka 20%	Podíl p. Nováka 30%	Podíl p. Svobody 50%
Spotřeba materiálu	420 Kč	84 Kč	126 Kč	210 Kč	Tržby za vlastní výrobky	1 440 Kč	288 Kč	432 Kč	720 Kč
Spotřeba energie	150 Kč	30 Kč	45 Kč	75 Kč	Tržby za zboží	1 080 Kč	216 Kč	324 Kč	540 Kč
Prodané zboží	600 Kč	120 Kč	180 Kč	300 Kč					
Ostatní služby	180 Kč	36 Kč	54 Kč	90 Kč					
Mzdové náklady	360 Kč	72 Kč	108 Kč	180 Kč					
1 710 Kč		342 Kč	513 Kč	855 Kč	2 520 Kč		504 Kč	756 Kč	1 260 Kč

Zisk za celé sdružení:	810,00 Kč
Zisk - podíl p. Horáka:	162,00 Kč
Zisk - podíl p. Nováka:	243,00 Kč
Zisk - podíl p. Svobody:	405,00 Kč

Tab. 3.4: Rozvaha a výkaz zisku a ztrát sdružení ke dni 30. dubna 2010

#### Výsledek hospodaření

Nejprve rozdělíme mezi účastníky sdružení náklady a výnosy podle podílů na zisku určených ve smlouvě. Podle sdělení ministerstva financí, musí být tato operace zaúčtována na zvláštním dokladu, viz kapitola o vystoupení ze sdružení. V účetnictví sdružení se operace zaúčtují tak, jak je ukázáno v tabulce níže. Převody jednotlivým osobám rozlišujeme pomocí analytické evidence.

V účetnictví jednotlivých účastníků sdružení se zúčtuje převod nákladů a výnosů přehozením stran má dáti a dal. Tudíž náklady zaúčtujeme 5xx/398, výnosy 398/6xx. Případný zisk nebo ztrátu zúčtují účastníci sdružení jako závazek nebo pohledávku souvztažně s účtem 398.

## Počáteční vklady a hotovost

V druhém kroku vypořádáme počáteční vklady. Každý z účastníků vložil finanční hotovost. Pan Horák 10 000 Kč, pan Novák 15000 Kč a pan Svoboda 25 000 Kč. Touto úpravou se nám snížila hotovost v pokladně na 10 000 Kč, z nichž má každý účastník právo na svůj vypořádací podíl. Jednotliví účastníci sdružení budou ve svém účetnictví zachycovat tuto skutečnost jako závazek na účty 491 souvztažně s 379.

V účetnictví sdružení tak vzniká závazek vůči jednotlivým účastníkům sdružení. Předpis závazku by se zaúčtoval na vrub účtu 398.AE a ve prospěch 368.AE. Úhrada závazku potom 368.AE souvztažně s účtem 211.

## Majetek

Majetek ve společném vlastnictví může být vypořádán několika způsoby. Pokud ani jeden z účastníků sdružení nehodlá ve výdělečné činnosti pokračovat, je možné majetek prodat a mezi společníky pak rozdělit utrženou částku. Daňově by tato operace byla neutrální.

Pokud některý z účastníků využije majetek pro své individuální podnikání, může podíly na společném majetku vyplatit ostatním účastníkům sdružení v penězích a sám si tento majetek ponechat. Tento postup by z hlediska daně z příjmů ovlivnil základ daně, protože příjem za podíl na dlouhodobém hmotném a nehmotném majetku je zdanitelný (Janda, 2009). Jako výdajová položka je uplatněna zůstatková cena majetku (§ 25 odst. 2 písm. b bod 2 ZDP).

Zaúčtování je stejné jako v předchozím případě. Sdružení si zaúčtuje vznik závazku vůči účastníkům sdružení předpisem 398.AE/368.AE. V účetnictví jednotlivců se objeví pohledávka 378 souvztažně s účtem 491.

Jestliže se majetek neprodá a některý z účastníků jej chce využít, převede si ho zvláštním účetním dokladem do svého účetnictví (Jindrová, 2006). Jak má takový doklad vypadat, není nikde uvedeno. Domnívám se, že majetek by byl pouze vyřazen a o tomto vyřazení by byl pořízen zápis. Podíly zbývajících účastníků by byly vyplaceny v penězích. Pozor však na bezúplatné přenechání majetku hmotného i nehmotného vneseného do sdružení nebo bezúplatné převedení podílu na takovém majetku, protože by se jednalo o zdanitelné plnění ve smyslu zákona o dani z přidané hodnoty.

## Zásoby

Zásoby mají charakter majetku ve spoluvlastnictví, tudíž na něj mají nárok všichni účastníci sdružení. Pokud byly předmětem počátečního vkladu, musí mu být vráceny. Zásoby můžeme všechny prodat, a proto se vypořádají jen peníze, nebo je můžeme rozdělit mezi všechny účastníky sdružení v závislosti na jejich podílu. Pokud zásoby rozdělíme v naturální podobě, musí účastník, který pokračuje v podnikatelské činnosti a účtuje o zásobách způsobem A, snížit o cenu převzatých zásob náklady (Janda, 2009). Účtuje-li způsobem B, převzetí zásob zaznamená jen ve skladové evidenci a základ daně nijak neupravuje.

Pokud by si zásoby ponechal některý z účastníků sdružení a vyplatil by podíly na nich ostatním, museli by tito příjem zdanit. Pro účastníka, který si ponechal zásoby, je při účtování o zásobách způsobem B, cena převzatých zásob nákladovou položkou. Při vedení způsobem A se jedná o daňově neutrální operaci (Janda, 2009).

## Pohledávky a závazky

Pohledávky a závazky se rozdělí podle podílů mezi jednotlivé účastníky sdružení. Pokud účastníci sdružení pokračují nadále v individuální samostatné výdělečné činnosti, je příjem z pohledávek daňově neutrální. U závazků, které nebyly vypořádány do ukončení společné činnosti, je stále zachována solidární odpovědnost. I v případě, že závazky budou rozděleny mezi společníky, věřitel nemusí toto převedení akceptovat a může požadovat zaplacení dlužené částky pro kterémkoli ze společníků (Pražák, 2005).

	Účetní případ	MD	D
1	Převod podílu výnosů na jednotlivé účastníky	6xx	398.AE
2	Převod podílu nákladů na jednotlivé účastníky	398.AE	5xx
3	Vyrovnaní rozdílů hospodaření (závazky vůči účastníkům)	398.AE	368.AE
4	Podíl na pohledávkách	31x	368.AE
5	Podíl na závazcích	358.AE	32x
6	Podíl na společném majetku a zásobách	0xx, 1xx	368.AE
7	Započtení pohledávek a závazků - Horák	368.AE	358.AE
8	Splátka vyrovnaní	368.AE	221, 211

Tab. 3.5 – účetní operace v účetnictví sdružení

	Účetní případ	MD	D
1	Převod podílu výnosů ze sdružení	398	6xx
2	Převod podílu nákladů ze sdružení	5xx	398
3	Vyrovnaní rozdílu hospodaření (zisk - pohledávka)	378	398
4	Podíl na pohledávkách	378	491
5	Podíl na závazcích – pan Horák	491	379
6	Podíl na společném majetku - pan Horák	378	491
7	Započtení pohledávek a závazků - pan Horák	379	378
8	Splátka vyrovnaní	211, 221	378

Tab. 3.6 – účetní operace v účetnictví jednotlivých účastníků

### Rozpuštění sdružení a daňová evidence

Nebudou-li účastníci sdružení pokračovat v další činnosti, je nejvhodnějším řešením prodat veškerý majetek a rozdělit mezi sebe finanční hotovost. Tato operace totiž nemá žádný vliv na základ daně z příjmů ani daň z přidané hodnoty. Protože v evidenci mohou zůstat pohledávky i závazky, které nebyly doposud uhrazeny, musí o ně společníci upravit svůj základ daně, viz část daň z příjmů níže.

V případě, že některý z účastníků chce pokračovat ve výdělečné činnosti, pravděpodobně si ponechá některý majetek i zásoby. Musel by tak vyplatit podíl na majetku a zásobách ostatním účastníkům sdružení, což by byla operace zvyšující jejich základ daně. Pro účastníka, který přijal cizí podíl na zásobách v naturální formě, bude toto daňově účinný výdaj (Janda, 2009).

### Daň z příjmů

Na fyzické osoby nepokračující v jiné samostatné výdělečné činnosti se vztahuje ustanovení zákona o dani z příjmů § 23 odst. 8 písm. b) o ukončení podnikatelské či jiné samostatné výdělečné činnosti a upravují rozdíl mezi příjmy a výdaji resp. výsledkem hospodaření tímto způsobem:

- a) vedli účetnictví; tak o zůstatky vytvořených rezerv a opravných položek, výnosů, výdajů a příjmů příštích období i nákladů příštích období. Nájemné u finančního pronájmu s následnou koupí najaté věci se do základu daně zahrnuje jen v poměrné výši připadající na dané zdaňovací období.

- b) vedli daňovou evidenci; o hodnotu pohledávek a závazků, které by při úhradě byly zdanitelnými příjmy (výdaji), s výjimkou přijatých a zaplacených záloh, o cenu nespotřebovaných zásob a o zůstatky vytvořených rezerv. Nájemné u finančního pronájmu s následnou koupí najaté věci se zahrnuje do základu daně jen v poměrné výši.
- c) vedli evidenci příjmů; o cenu nespotřebovaných zásob a hodnotu pohledávek, které by při úhradě byly zdanitelným příjmem.

### Rozpuštění sdružení v Německu

Podle zákonného ustanovení § 726 BGB sdružení ukončí činnost, pokud dosáhne-li cíle, nebo je jeho plnění nemožné. Na rozdíl od české úpravy musí sdružení ukončit svou činnost i v případě, kdy dojde k vystoupení, úmrtí nebo vyloučení některého společníka. Pokračovat v činnosti však sdružení může, pokud je toto ujednáno ve smlouvě o sdružení, viz předchozí část. V případě úmrtí účastníka sdružení, pokračuje jeho dědic v činnosti po zesnulém, pokud by hrozilo nebezpečí z případného prodlení jednání, které bylo svěřeno zesnulému účastníku sdružení a to do té doby, než zbývající společníci dohodnou jiné řešení, zatímco dočasně pokračují v činnosti, která na ně byla přenesena (§ 727 BGB). Důležitým ustanovením, které chybí v české legislativní úpravě, je rozpuštění sdružení kvůli platební neschopnosti sdružení nebo i některého z jeho účastníků. Společnost je v takových případech rozpuštěna. Pokud je řízení zastaveno na žádost dlužníka nebo je zrušeno povolením platebního kalendáře, tak mohou společníci rozhodnout pro obnovení činnosti sdružení (§ 728 BGB). Je-li řízení zahájeno jen vůči jednomu ze společníků, může být ve smlouvě o sdružení ujednáno, že taková osoba odstoupí od smlouvy a sdružení tedy může pokračovat v činnosti (§ 736 BGB).

Po rozpuštění sdružení má každý z jeho účastníků právo na vypořádání majetku, pokud tedy na majetek sdružení nebylo zahájeno insolvenční řízení. Pro ukončení probíhajících transakcí a pro činnost za účelem vypořádání je sdružení považováno za ekonomicky aktivní v rozsahu jaký vyžaduje vypořádání. Ačkoli pravomoc řídit sdružení, ke které je společník oprávněn, smlouvou zaniká, od rozpuštění jsou všichni společníci oprávněni společně řídit činnosti (§ 730 BGB).

Postup pro vypořádání se řídí § 732 - § 735 BGB, jinak platí pro rozdělení předpisy o společenství (Gemeinschaft). Každý účastník sdružení má nárok na navrácení předmětů, které

přenechal k užívání sdružení. V případě nezaviněné ztráty nebo poškození takového předmětu nemůže žádat o odškodnění (§ 732 BGB). Zásadou je, že ze společného majetku sdružení jsou nejprve vyrovnány společné dluhy sdružení včetně takových, které jsou rozděleny mezi společníky ve vztahu k věřitelům nebo pro které zůstávající společníci jsou dlužníky jinému společníkovi. Není-li dluh ještě splatný nebo je předmětem sporu, pak musí být zadržena částka ve výši požadované pro vyrovnání. Ze zůstávajícího společného majetku po vyrovnání dluhů jsou navraceny vklady. Pro vklady, které nebyly složeny v penězích, je hodnota nahrazena ve výši kterou měly v době vložení. Pro vklady, které měly podobu výkonu služeb nebo povolení používat předměty, nemůže být požadována kompenzace. K vyrovnání dluhu a navrácení vkladů je majetek společnosti, pokud je to třeba, přepočten na peníze (§ 733 BGB). Jestliže po těchto transakcích zůstanou přebytky, rozdělí se mezi společníky v poměru jejich podílu na zisku (§ 734 BGB). V opačném případě pak společníci musí dorovnat deficit v poměru, ve kterém nesou ztrátu. Pokud částka připadající na společníka nemůže být od něj obdržena, pak zbývajících společníci nesou ztrátu ve stejném poměru (§ 735 BGB).

## Závěr

Občanský zákoník umožňuje vznik sdružení bez právní subjektivity. Většinou je tato možnost využívána drobnými podnikateli, kteří mohou spolupracovat pod jedním obchodním jménem bez založení obchodní společnosti a registrace v obchodním rejstříku. Velmi rychlý způsob založení, chybějící povinnost vložit počáteční vklad a sepsat smlouvu o sdružení je často důvodem pro založení sdružení místo jiné formy podnikání. Občanský zákoník ponechává úpravu vztahů a některých problémů pouze na účastnících sdružení a paradoxně volnost, kterou poskytují zákony při založení sdružení, přináší později mnohé problémy.

Cílem mé práce bylo upozornit na nedostatky či poukázat na přednosti legislativní úpravy sdružení porovnáním s úpravou německou a slovenskou. Výsledky mé práce jsou následující.

Ačkoli Česká a Slovenská republika jsou již dlouhou dobu dva samostatné státy, stále lze vypořádat, že země mají mnoho společného, včetně zákonných úprav. Občanský zákoník se ve své části upravující sdružení od českého vůbec neliší. Odlišné legislativní úpravy týkající se sdružení jsem nezaznamenala ani v jiných právních předpisech, vyjma zákona o dani z přidané hodnoty, který vůbec neřeší problematiku majetkového vypořádání mezi účastníky sdružení. České zákony alespoň vpravily do svých předpisů mnohem více ustanovení týkajících se například daně z přidané hodnoty, odepisování majetku, zdanitelných výdajů či příjmů při ukončení činnosti sdružení. Stále však chybí úpravy některých oblastí, se kterými se účastníci sdružení potýkají, a jejichž řešení pak zůstává na soudním aparátu.

Podle mého názoru by občanský zákoník měl požadovat založení sdružení vždy písemnou formou. V případě ústního ujednání se totiž účastníci sdružení vystavují právní nejistotě při řešení konfliktů. Dalším argumentem pro implementaci písemné formy smlouvy o sdružení je ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty, které vyžaduje písemnou smlouvu o sdružení. Německá legislativa také ponechává formu smlouvy na účastnících sdružení, což je podle mého názoru chybné.

Problémy mohou nastat i v situaci, kdy některý ze společníků odchází ze sdružení ze závažných důvodů, poněvadž zákoník neobsahuje výčet důvodů, který by demonstroval, co si můžeme pod tímto pojmem představit. V praxi účastníci sdružení tápou, zvláště byla-li způsobena takovým jednáním újma. Oprávněnost vystoupení ze sdružení tak musí řešit soudy. Inspirovat by se mohl český zákoník u německého, ve kterém je řečeno, že závažným důvodem je bezesporu hrubé porušení povinností, což je termín známý ze zákoníku práce.



Po vzoru Německa bych přímo do části věnující se sdružení přidala ustanovení vysvětlující chování jednotlivých účastníků vůči sobě navzájem, ale také ke třetím stranám. Současná právní úprava je totiž velmi nepřehledná, roztržitá do různých částí zákoníku. Konkrétně mám na mysli sjednávání obchodů se třetími stranami, kdy některý z účastníků sdružení může neoprávněně ujednat obchodní transakci, aniž by o ní věděli ostatní účastníci sdružení.

Velkým nedostatkem je chybějící úprava vztahů sdružení v případě, že na některého ze společníků je podán návrh na zahájení insolvenčního řízení. Jakým způsobem se mají účastníci chovat, bereme-li v úvahu, že takto postižený účastník sdružení je spoluvlastníkem majetku ve sdružení? Jakým způsobem se má zachovat sdružení jako celek, jestliže se ocitne v platební neschopnosti? V současnosti, kdy vzrůstá počet subjektů v insolvenčním řízení, je tato otázka velmi aktuální.

Vedení účetnictví či daňové evidence je v českých zákonech upraveno vcelku dobře. Vyhlášky, české účetní standardy, zákon o účetnictví i o daních z příjmů podávají základní způsoby účtování o probíhajících transakcích. V rámci vypořádání by však mohly být stanoveny požadavky na obsah dokladu o vypořádání, které má být podle zákona provedeno písemně. Německo nemá žádné zvláštní předpisy pro vedení účetnictví ve sdružení, což je pravděpodobně důsledkem toho, že podnikání ve sdružení není primárně určeno pro výdělečné aktivity.

Velký pokrok v občanském právu přinese novela občanského zákoníku, jejíž návrh reaguje na mnohé změny a potřeby v soukromém právu. Pokud bude návrh přijat v navrhovaném znění, přinese nové možnosti, práva a povinnosti účastníkům sdružení. Srovnáním s německou úpravou lze dokázat, že nový zákoník je v části týkající se sdružení německým inspirován. Sdružení je v novele nazváno jednoduše společností (tak jako v Německu) a upravuje nově práva a povinnosti společníků navzájem i vůči třetím stranám, správu společnosti a zánik členství. Ačkoli stále nevyžaduje uzavření sdružení písemnou smlouvou, upravuje nové oblasti tak, aby podnikatelé nepozbývali právní jistotu a mohli se při řešení konfliktů držet zákona.

## Seznam použité literatury

### Knihy

HAHN, N. *Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR)*. 1. Auflage. C.H.Beck, 2009. 58 s. ISBN 978-3-406-58664-4.

HOCHMAN, Václav, et al. *Sdružení bez právní subjektivity 2008-2009*. 1. vyd. Praha: ASPI, 2007. 242 s. ISBN 978-80-7357-303-4.

JINDROVÁ, B. *Daňové a účetní aspekty společného podnikání na základě smlouvy o sdružení podle občanského zákoníku: praktická příručka*. 1. vydání. Praha: Linde, 2006. 239 s. ISBN 80-7201-622-9.

PRAŽÁK, Z. *Společné podnikání na základě smlouvy o sdružení podle občanského zákoníku : praktická příručka*. Praha: Linde, 2005. 223 s. ISBN 80-7201-574-5.

ŠIROKÝ, J. *Daně v Evropské unii*. 4. vydání. Praha: Linde, 2010. 350 s. ISBN 978-80-7201-799-7.

VANĚK, M. *Německé účetní právo v české praxi*. 2. vydání. Praha: Linde, 2008. 110 s. ISBN 978-80-7101-703-4.

### Články v seriálových publikacích

JANDA, K. *Společné podnikání ve sdružení*. Daně a účetnictví – vzory a případy, 2009, č. 3, s. 2-116. ISSN 1213-9270.

MINTÁL, J. *Podnikanie v združení - právne, daňové, účtovné problémy*. Dane, účtovníctvo - vzory a prípady, 2009, č. 11, s. 108-142. ISSN 1335-9630.

NIGRIN, Jiří. *Sdružení bez právní subjektivity*. Poradce, 2010, č. 9, s. 173-184. ISSN 1211-2437.

### Elektronické záznamy

Industrie- und Handelskammer Frankfurt am Mein. *Gesellschaft bürgerlichen Rechts - GbR (Civil-Law Partnership = BGB Partnership)*[online]. c2010;[cit.2010-04-13]. Dostupný z WWW: <[http://www.frankfurt-main.ihk.de/english/business/legal\\_forms/gbr/index.html](http://www.frankfurt-main.ihk.de/english/business/legal_forms/gbr/index.html)>.

Deloitte. *International Tax and Business Guide – connecting you worldwide information – Germany*[online].c2010-3-15;[cit.2010-4-13]. Dostupný z WWW: <[http://www.deloitte.com/assets/DcomGlobal/Local%20Assets/Documents/Tax/Intl%20Tax%20and%20Business%20Guides/dtt\\_tax\\_guide\\_germany\\_2009.pdf](http://www.deloitte.com/assets/DcomGlobal/Local%20Assets/Documents/Tax/Intl%20Tax%20and%20Business%20Guides/dtt_tax_guide_germany_2009.pdf)>

Handelskammer Bremen. *Gesellschaft bürgerlichen Rechts – GbR*[online]. [cit.2010-04- 13]. Dostupný z WWW:

<[http://www.handelskammerbremen.ihk24.de/produktmarken/recht\\_und\\_fair\\_play/Versteckte\\_DDDateie/GbR.jsp](http://www.handelskammerbremen.ihk24.de/produktmarken/recht_und_fair_play/Versteckte_DDDateie/GbR.jsp)>

*Metodický pokyn k osobitnej úprave uplatňovania DPH pre združenie v zmysle zákona č.524/2001 Z.z., ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 289/1995 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov*[online]. [cit.2010-04-13]. Dostupný z WWW:

<[http://www.drsrc.sk/drsrc/slovak/danovy\\_subjekt/pokyny\\_dr\\_sr/data/usmer10.pdf](http://www.drsrc.sk/drsrc/slovak/danovy_subjekt/pokyny_dr_sr/data/usmer10.pdf)>.

### **Právní dokumenty**

Bürgerliches Gesetzbuch (BGB).

Český účetní standard č. 017 – Zúčtovací vztahy.

Einkommensteuergesetz (EStG).

Gewerbsteuergesetz (GewStG).

Handelsgesetzbuch (HGB).

Pokyn č. D-234 o uplatňování DPH při podnikání ve sdružení.

Umsatzsteuergesetz (UStG).

Vyhláška 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví.

Zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty.

Zákon č. 40/1964 Sb. občanský zákoník.

Zákon č. 40/1964 Zb. občiansky zákonník.

Zákon č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve.

Zákon č. 513/1991Sb. obchodní zákoník.

Zákon č. 553/1991 Sb. o účetnictví.

Zákon č. 586/1992 Sb. o daních z příjmů.

Zákon č. 588/1992 Sb. o dani z přidané hodnoty.

Zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z příjmů.

## Seznam zkratk a symbolů

BGB	občanský zákoník Německa
EstG	zákon o daních z příjmů Německa
GbR	Sdružení dle občanského zákoníku
GewStG	zákon o živnostenské dani Německa
HGB	obchodní zákoník Německa
ObZ	obchodní zákoník
OR	obchodní rejstřík
OZ	občanský zákoník
UstG	zákon o dani z přidané hodnoty Německa
ZDP	zákon o daních z příjmů
ZDPH	zákon o dani z přidané hodnoty
ZÚ	zákon o účetnictví

## **Prohlášení o využití výsledků diplomové práce**

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou diplomovou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;

- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, diplomovou práci užít (§ 35 odst. 3);

- souhlasím s tím, že diplomová práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího diplomové práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o diplomové práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;

- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;

- bylo sjednáno, že užít své dílo, diplomovou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 20. dubna 2010

Iva Kasperová

Adresa trvalého pobytu:

Podolí 251; 686 04 Kunovice

## **Seznam příloh**

- Příloha č. 1      Občanský zákoník – Hlava šestnáctá – Smlouva o sdružení
- Příloha č. 2      Občiansky zákonník – Hlava šestnáctá – Zmluva o združení
- Příloha č. 3      Bürgerliches Gesetzbuch – Titel 16 – Gesellschaft
- Příloha č. 4      Návrh novely občanského zákoníku – Díl 14 - Společnost

## Příloha č. 1

### Hlava šestnáctá: Smlouva o sdružení

§ 829

- (1) Několik osob se může sdružit, aby se společně přičinily o dosažení sjednaného účelu.
- (2) Sdružení nemají způsobilost k právům a povinnostem.

§ 830

Každý z účastníků je povinen vyvíjet činnost k dosažení sjednaného účelu způsobem stanoveným ve smlouvě a zdržet se jakékoli činnosti, jež by mohla znemožnit nebo ztížit dosažení tohoto účelu.

§ 831

Vedle pracovní činnosti mohou být účastníci sdružení podle smlouvy povinni poskytnout pro účely sdružení peníze nebo jiné věci. Není-li ve smlouvě určena výše, má se za to, že účastníci jsou povinni poskytnout stejné hodnoty.

§ 832

- (1) Majetkové hodnoty je účastník povinen poskytnout pro účely smlouvy v době stanovené ve smlouvě, jinak bez zbytečného odkladu po uzavření smlouvy.
- (2) Pokud není pověřen některý účastník správou věcí uvedených v odstavci 1, nakládá s nimi za účelem dosažení účelu smlouvy účastník, který je poskytl; je však povinen je oddělit od ostatního svého majetku dohodnutým způsobem nebo způsobem, který sdělí ostatním účastníkům smlouvy o sdružení.

§ 833

Poskytnuté peníze nebo jiné věci určené podle druhu jsou ve spoluvlastnictví všech účastníků v poměru k jejich výši, a to sdělením o jejich oddělení od ostatního majetku účastníka nebo předáním pověřenému účastníku. Věci jednotlivě určené jsou v bezplatném užívání všech účastníků.

§ 834

Majetek získaný při výkonu společné činnosti se stává spoluvlastnictvím všech účastníků.

§ 835

- (1) Podíly na majetku získaném společnou činností jsou stejné, není-li smlouvou určeno jinak.
- (2) Ze závazků vůči třetím osobám jsou účastníci zavázáni společně a nerozdílně.

§ 836

- (1) Není-li ve smlouvě stanoveno jinak, rozhodují účastníci o obstarávání společných věcí jednomyslně.
- (2) Má-li podle smlouvy rozhodovat většina hlasů, patří každému účastníku jeden hlas; velikost podílu nerozhoduje.

§ 837

Každý účastník, i když nevykonává správu, má právo přesvědčit se o hospodářském stavu sdružení. Ustanovení smlouvy tomu odporující jsou neplatná.

§ 838

- (1) Každý účastník může ze sdružení vystoupit, ne však v nevhodné době a k újmě ostatních účastníků sdružení. Z vážných důvodů však může ze sdružení vystoupit kdykoli, a to i když byla dohodnuta výpovědní lhůta.
- (2) Z vážných důvodů lze účastníka ze sdružení vyloučit, a to pouze jednomyslným usnesením ostatních účastníků sdružení, nestanoví-li smlouva jinak.

§ 839

Účastníkovi, který vystoupil nebo byl vyloučen, se vrátí věci vnesené do sdružení. Podíl majetku podle stavu v den vystoupení nebo vyloučení se mu vyplátí v penězích.

§ 840

Účastník, který vystoupil nebo který byl vyloučen, se nezprošťuje odpovědnosti za závazky z činnosti sdružení, které vznikly do dne vystoupení nebo vyloučení.

§ 841

Při rozpuštění sdružení mají účastníci nárok na vrácení hodnot, poskytnutých k účelu sdružení a vypořádají se mezi sebou o majetek získaný výkonem společné činnosti sdružení způsobem stanoveným ve smlouvě, jinak rovným dílem.



## Příloha č. 2

### Šestnásta hlava ZMLUVA O ZDRUŽENÍ

#### § 829

- (1) Niekoľko osôb sa môže združiť, aby sa spoločne pričínili o dosiahnutie dojednaného účelu.  
(2) Združenia nemajú spôsobilosť na práva a povinnosti.

#### § 830

Každý z účastníkov je povinný vyvíjať činnosť na dosiahnutie dojednaného účelu spôsobom určeným v zmluve a zdržať sa akejkoľvek činnosti, ktorá by mohla znemožniť alebo sťažiť dosiahnutie tohto účelu.

#### § 831

Popri pracovnej činnosti môžu byť účastníci združenia podľa zmluvy povinní poskytnúť na účely združenia peniaze alebo iné veci. Ak v zmluve nie je určená výška, predpokladá sa, že účastníci sú povinní poskytnúť rovnaké hodnoty.

#### § 832

- (1) Majetkové hodnoty je účastník povinný poskytnúť na účely zmluvy v dobe určenej v zmluve, inak bez zbytočného odkladu po uzavretí zmluvy.  
(2) Pokiaľ nie je poverený niektorý účastník správou vecí uvedených v odseku 1, nakladá s nimi za účelom dosiahnutia účelu zmluvy účastník, ktorý ich poskytol; je však povinný oddeliť ich od ostatného svojho majetku dohodnutým spôsobom alebo spôsobom, ktorý oznámi ostatným účastníkom zmluvy o združení.

#### § 833

Poskytnuté peniaze alebo iné veci určené podľa druhu sú v spoluvlastníctve všetkých účastníkov v pomere k ich výške, a to oznámením o ich oddelení od ostatného majetku účastníka alebo odovzdaním poverenému účastníkovi. Veci jednotlivo určené sú v bezplatnom užívaní všetkých účastníkov.

#### § 834

Majetok získaný pri výkone spoločnej činnosti sa stáva spoluvlastníctvom všetkých účastníkov.

#### § 835

- (1) Podiely na majetku získanom spoločnou činnosťou sú rovnaké, ak zmluva neurčuje inak.  
(2) Zo záväzkov voči tretím osobám sú účastníci zaviazaní spoločne a nerozdielne.

#### § 836

- (1) Ak nie je v zmluve určené inak, rozhodujú účastníci o obstarávaní spoločných vecí jednomyselne.  
(2) Ak má podľa zmluvy rozhodovať väčšina hlasov, patrí každému účastníkovi jeden hlas; veľkosť podielu nerozhoduje.

#### § 837

Každý účastník, aj keď nevykonáva správu, má právo sa presvedčiť o hospodárskom stave združenia. Ustanovenia zmluvy, ktoré tomu odporujú, sú neplatné.

#### § 838

- (1) Každý účastník môže zo združenia vystúpiť, nie však v nevhodnej dobe a na ujmu ostatných účastníkov združenia. Z vážnych dôvodov však môže zo združenia vystúpiť kedykoľvek, a to aj keď bola dohodnutá výpovedná lehota.  
(2) Z vážnych dôvodov možno účastníka zo združenia vylúčiť, a to iba jednomyselným uznesením ostatných účastníkov združenia, ak zmluva neurčuje inak.

§ 839

Účastníkovi, ktorý vystúpil alebo bol vylúčený, sa veci vnesené do združenia vrátia. Podiel majetku podľa stavu v deň vystúpenia alebo vylúčenia sa mu vyplátí v peniazoch.

§ 840

Účastník, ktorý vystúpil alebo ktorý bol vylúčený, sa nezbavuje zodpovednosti za záväzky z činnosti združenia, ktoré vznikli do dňa vystúpenia alebo vylúčenia.

§ 841

Pri rozpustení združenia majú účastníci nárok na vrátenie hodnôt poskytnutých na účel združenia a vyporiadajú sa medzi sebou o majetok získaný výkonom spoločnej činnosti združenia spôsobom určeným v zmluve, inak rovným dielom.

## **Příloha č. 3**

### **Titel 16 Gesellschaft**

#### **§ 705 Inhalt des Gesellschaftsvertrags**

Durch den Gesellschaftsvertrag verpflichten sich die Gesellschafter gegenseitig, die Erreichung eines gemeinsamen Zweckes in der durch den Vertrag bestimmten Weise zu fördern, insbesondere die vereinbarten Beiträge zu leisten.

#### **§ 706 Beiträge der Gesellschafter**

- (1) Die Gesellschafter haben in Ermangelung einer anderen Vereinbarung gleiche Beiträge zu leisten.
- (2) Sind vertretbare oder Verbrauchbare Sachen beizutragen, so ist im Zweifel anzunehmen, dass sie gemeinschaftliches Eigentum der Gesellschafter werden sollen. Das Gleiche gilt von nicht vertretbaren und nicht Verbrauchbaren Sachen, wenn sie nach einer Schätzung beizutragen sind, die nicht bloß für die Gewinnverteilung bestimmt ist.
- (3) Der Beitrag eines Gesellschafters kann auch in der Leistung von Diensten bestehen.

#### **§ 707 Erhöhung des vereinbarten Beitrags**

Zur Erhöhung des vereinbarten Beitrags oder zur Ergänzung der durch Verlust verminderten Einlage ist ein Gesellschafter nicht verpflichtet.

#### **§ 708 Haftung der Gesellschafter**

Ein Gesellschafter hat bei der Erfüllung der ihm obliegenden Verpflichtungen nur für diejenige Sorgfalt einzustehen, welche er in eigenen Angelegenheiten anzuwenden pflegt.

#### **§ 709 Gemeinschaftliche Geschäftsführung**

- (1) Die Führung der Geschäfte der Gesellschaft steht den Gesellschaftern gemeinschaftlich zu; für jedes Geschäft ist die Zustimmung aller Gesellschafter erforderlich.
- (2) Hat nach dem Gesellschaftsvertrag die Mehrheit der Stimmen zu entscheiden, so ist die Mehrheit im Zweifel nach der Zahl der Gesellschafter zu berechnen.

#### **§ 710 Übertragung der Geschäftsführung**

Ist in dem Gesellschaftsvertrag die Führung der Geschäfte einem Gesellschafter oder mehreren Gesellschaftern übertragen, so sind die übrigen Gesellschafter von der Geschäftsführung ausgeschlossen. Ist die Geschäftsführung mehreren Gesellschaftern übertragen, so finden die Vorschriften des § 709 entsprechende Anwendung.

#### **§ 711 Widerspruchsrecht**

Steht nach dem Gesellschaftsvertrag die Führung der Geschäfte allen oder mehreren Gesellschaftern in der Art zu, dass jeder allein zu handeln berechtigt ist, so kann jeder der Vornahme eines Geschäfts durch den anderen widersprechen. Im Falle des Widerspruchs muss das Geschäft unterbleiben.

#### **§ 712 Entziehung und Kündigung der Geschäftsführung**

- (1) Die einem Gesellschafter durch den Gesellschaftsvertrag übertragene Befugnis zur Geschäftsführung kann ihm durch einstimmigen Beschluss oder, falls nach dem Gesellschaftsvertrag die Mehrheit der Stimmen entscheidet, durch Mehrheitsbeschluss der übrigen Gesellschafter entzogen werden, wenn ein wichtiger Grund vorliegt; ein solcher Grund ist insbesondere grobe Pflichtverletzung oder Unfähigkeit zur ordnungsmäßigen Geschäftsführung.
- (2) Der Gesellschafter kann auch seinerseits die Geschäftsführung kündigen, wenn ein wichtiger Grund vorliegt; die für den Auftrag geltende Vorschrift des § 671 Abs. 2, 3 findet entsprechende Anwendung.

### **§ 713 Rechte und Pflichten der geschäftsführenden Gesellschafter**

Die Rechte und Verpflichtungen der geschäftsführenden Gesellschafter bestimmen sich nach den für den Auftrag geltenden Vorschriften der §§ 664 bis 670, soweit sich nicht aus dem Gesellschaftsverhältnis ein anderes ergibt.

### **§ 714 Vertretungsmacht**

Soweit einem Gesellschafter nach dem Gesellschaftsvertrag die Befugnis zur Geschäftsführung zusteht, ist er im Zweifel auch ermächtigt, die anderen Gesellschafter Dritten gegenüber zu vertreten.

### **§ 715 Entziehung der Vertretungsmacht**

Ist im Gesellschaftsvertrag ein Gesellschafter ermächtigt, die anderen Gesellschafter Dritten gegenüber zu vertreten, so kann die Vertretungsmacht nur nach Maßgabe des § 712 Abs. 1 und, wenn sie in Verbindung mit der Befugnis zur Geschäftsführung erteilt worden ist, nur mit dieser entzogen werden.

### **§ 716 Kontrollrecht der Gesellschafter**

- (1) Ein Gesellschafter kann, auch wenn er von der Geschäftsführung ausgeschlossen ist, sich von den Angelegenheiten der Gesellschaft persönlich unterrichten, die Geschäftsbücher und die Papiere der Gesellschaft einsehen und sich aus ihnen eine Übersicht über den Stand des Gesellschaftsvermögens anfertigen.
- (2) Eine dieses Recht ausschließende oder beschränkende Vereinbarung steht der Geltendmachung des Rechtes nicht entgegen, wenn Grund zu der Annahme unredlicher Geschäftsführung besteht.

### **§ 717 Nichtübertragbarkeit der Gesellschafterrechte**

Die Ansprüche, die den Gesellschaftern aus dem Gesellschaftsverhältnis gegeneinander zustehen, sind nicht übertragbar. Ausgenommen sind die einem Gesellschafter aus seiner Geschäftsführung zustehenden Ansprüche, soweit deren Befriedigung vor der Auseinandersetzung verlangt werden kann, sowie die Ansprüche auf einen Gewinnanteil oder auf dasjenige, was dem Gesellschafter bei der Auseinandersetzung zukommt.

### **§ 718 Gesellschaftsvermögen**

- (1) Die Beiträge der Gesellschafter und die durch die Geschäftsführung für die Gesellschaft erworbenen Gegenstände werden gemeinschaftliches Vermögen der Gesellschafter (Gesellschaftsvermögen).
- (2) Zu dem Gesellschaftsvermögen gehört auch, was auf Grund eines zu dem Gesellschaftsvermögen gehörenden Rechts oder als Ersatz für die Zerstörung, Beschädigung oder Entziehung eines zu dem Gesellschaftsvermögen gehörenden Gegenstands erworben wird.

### **§ 719 Gesamthänderische Bindung**

- (1) Ein Gesellschafter kann nicht über seinen Anteil an dem Gesellschaftsvermögen und an den einzelnen dazu gehörenden Gegenständen verfügen; er ist nicht berechtigt, Teilung zu verlangen.
- (2) Gegen eine Forderung, die zum Gesellschaftsvermögen gehört, kann der Schuldner nicht eine ihm gegen einen einzelnen Gesellschafter zustehende Forderung aufrechnen.

### **§ 720 Schutz des gutgläubigen Schuldners**

Die Zugehörigkeit einer nach § 718 Abs. 1 erworbenen Forderung zum Gesellschaftsvermögen hat der Schuldner erst dann gegen sich gelten zu lassen, wenn er von der Zugehörigkeit Kenntnis erlangt; die Vorschriften der §§ 406 bis 408 finden entsprechende Anwendung.

### **§ 721 Gewinn- und Verlustverteilung**

- (1) Ein Gesellschafter kann den Rechnungsabschluss und die Verteilung des Gewinns und Verlustes erst nach der Auflösung der Gesellschaft verlangen.

(2) Ist die Gesellschaft von längerer Dauer, so hat der Rechnungsabschluss und die Gewinnverteilung im Zweifel am Schluss jedes Geschäftsjahrs zu erfolgen.

#### **§ 722 Anteile am Gewinn und Verlust**

(1) Sind die Anteile der Gesellschafter am Gewinn und Verlust nicht bestimmt, so hat jeder Gesellschafter ohne Rücksicht auf die Art und die Größe seines Beitrags einen gleichen Anteil am Gewinn und Verlust.

(2) Ist nur der Anteil am Gewinn oder am Verlust bestimmt, so gilt die Bestimmung im Zweifel für Gewinn und Verlust.

#### **§ 723 Kündigung durch Gesellschafter**

(1) Ist die Gesellschaft nicht für eine bestimmte Zeit eingegangen, so kann jeder Gesellschafter sie jederzeit kündigen. Ist eine Zeitdauer bestimmt, so ist die Kündigung vor dem Ablauf der Zeit zulässig, wenn ein wichtiger Grund vorliegt. Ein wichtiger Grund liegt insbesondere vor,

1. wenn ein anderer Gesellschafter eine ihm nach dem Gesellschaftsvertrag obliegende wesentliche Verpflichtung vorsätzlich oder aus grober Fahrlässigkeit verletzt hat oder wenn die Erfüllung einer solchen Verpflichtung unmöglich wird,
2. wenn der Gesellschafter das 18. Lebensjahr vollendet hat.

Der volljährig Gewordene kann die Kündigung nach Nummer 2 nur binnen drei Monaten von dem Zeitpunkt an erklären, in welchem er von seiner Gesellschafterstellung Kenntnis hatte oder haben musste. Das Kündigungsrecht besteht nicht, wenn der Gesellschafter bezüglich des Gegenstands der Gesellschaft zum selbständigen Betrieb eines Erwerbsgeschäfts gemäß § 112 ermächtigt war oder der Zweck der Gesellschaft allein der Befriedigung seiner persönlichen Bedürfnisse diene. Unter den gleichen Voraussetzungen ist, wenn eine Kündigungsfrist bestimmt ist, die Kündigung ohne Einhaltung der Frist zulässig.

(2) Die Kündigung darf nicht zur Unzeit geschehen, es sei denn, dass ein wichtiger Grund für die unzeitige Kündigung vorliegt. Kündigt ein Gesellschafter ohne solchen Grund zur Unzeit, so hat er den übrigen Gesellschaftern den daraus entstehenden Schaden zu ersetzen.

(3) Eine Vereinbarung, durch welche das Kündigungsrecht ausgeschlossen oder diesen Vorschriften zuwider beschränkt wird, ist nichtig.

#### **§ 724 Kündigung bei Gesellschaft auf Lebenszeit oder fortgesetzter Gesellschaft**

Ist eine Gesellschaft für die Lebenszeit eines Gesellschafters eingegangen, so kann sie in gleicher Weise gekündigt werden wie eine für unbestimmte Zeit eingegangene Gesellschaft. Dasselbe gilt, wenn eine Gesellschaft nach dem Ablauf der bestimmten Zeit stillschweigend fortgesetzt wird.

#### **§ 725 Kündigung durch Pfändungspfandgläubiger**

(1) Hat ein Gläubiger eines Gesellschafters die Pfändung des Anteils des Gesellschafters an dem Gesellschaftsvermögen erwirkt, so kann er die Gesellschaft ohne Einhaltung einer Kündigungsfrist kündigen, sofern der Schuldtitel nicht bloß vorläufig vollstreckbar ist.

(2) Solange die Gesellschaft besteht, kann der Gläubiger die sich aus dem Gesellschaftsverhältnis ergebenden Rechte des Gesellschafters, mit Ausnahme des Anspruchs auf einen Gewinnanteil, nicht geltend machen.

#### **§ 726 Auflösung wegen Erreichens oder Unmöglichwerdens des Zweckes**

Die Gesellschaft endigt, wenn der vereinbarte Zweck erreicht oder dessen Erreichung unmöglich geworden ist.

#### **§ 727 Auflösung durch Tod eines Gesellschafters**

(1) Die Gesellschaft wird durch den Tod eines der Gesellschafter aufgelöst, sofern nicht aus dem Gesellschaftsvertrag sich ein anderes ergibt.

(2) Im Falle der Auflösung hat der Erbe des verstorbenen Gesellschafters den Übrigen Gesellschaftern den Tod unverzüglich anzuzeigen und, wenn mit dem Aufschub Gefahr verbunden ist, die seinem Erblasser durch den Gesellschaftsvertrag übertragenen Geschäfte fortzuführen, bis die übrigen Gesellschafter in Gemeinschaft mit ihm anderweit Fürsorge treffen können. Die übrigen Gesellschafter sind in gleicher Weise zur einstweiligen Fortführung der ihnen übertragenen Geschäfte verpflichtet. Die Gesellschaft gilt insoweit als fortbestehend.

#### **§ 728 Auflösung durch Insolvenz der Gesellschaft oder eines Gesellschafters**

(1) Die Gesellschaft wird durch die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der Gesellschaft aufgelöst. Wird das Verfahren auf Antrag des Schuldners eingestellt oder nach der Bestätigung eines Insolvenzplans, der den Fortbestand der Gesellschaft vorsieht, aufgehoben, so können die Gesellschafter die Fortsetzung der Gesellschaft beschließen.

(2) Die Gesellschaft wird durch die Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen eines Gesellschafters aufgelöst. Die Vorschrift des § 727 Abs. 2 Satz 2, 3 findet Anwendung.

#### **§ 729 Fortdauer der Geschäftsführungsbefugnis**

Wird die Gesellschaft aufgelöst, so gilt die Befugnis eines Gesellschafters zur Geschäftsführung zu seinen Gunsten gleichwohl als fortbestehend, bis er von der Auflösung Kenntnis erlangt oder die Auflösung kennen muss. Das Gleiche gilt bei Fortbestand der Gesellschaft für die Befugnis zur Geschäftsführung eines aus der Gesellschaft ausscheidenden Gesellschafters oder für ihren Verlust in sonstiger Weise.

#### **§ 730 Auseinandersetzung; Geschäftsführung**

(1) Nach der Auflösung der Gesellschaft findet in Ansehung des Gesellschaftsvermögens die Auseinandersetzung unter den Gesellschaftern statt, sofern nicht über das Vermögen der Gesellschaft das Insolvenzverfahren eröffnet ist.

(2) Für die Beendigung der schwebenden Geschäfte, für die dazu erforderliche Eingehung neuer Geschäfte sowie für die Erhaltung und Verwaltung des Gesellschaftsvermögens gilt die Gesellschaft als fortbestehend, soweit der Zweck der Auseinandersetzung es erfordert. Die einem Gesellschafter nach dem Gesellschaftsvertrag zustehende Befugnis zur Geschäftsführung erlischt jedoch, wenn nicht aus dem Vertrag sich ein anderes ergibt, mit der Auflösung der Gesellschaft; die Geschäftsführung steht von der Auflösung an allen Gesellschaftern gemeinschaftlich zu.

#### **§ 731 Verfahren bei Auseinandersetzung**

Die Auseinandersetzung erfolgt in Ermangelung einer anderen Vereinbarung in Gemäßheit der §§ 732 bis 735. Im Übrigen gelten für die Teilung die Vorschriften über die Gemeinschaft.

#### **§ 732 Rückgabe von Gegenständen**

Gegenstände, die ein Gesellschafter der Gesellschaft zur Benutzung überlassen hat, sind ihm zurückzugeben. Für einen durch Zufall in Abgang gekommenen oder verschlechterten Gegenstand kann er nicht Ersatz verlangen.

#### **§ 733 Berichtigung der Gesellschaftsschulden; Erstattung der Einlagen**

(1) Aus dem Gesellschaftsvermögen sind zunächst die gemeinschaftlichen Schulden mit Einschluss derjenigen zu berichtigen, welche den Gläubigern gegenüber unter den Gesellschaftern geteilt sind oder für welche einem Gesellschafter die übrigen Gesellschafter als Schuldner haften. Ist eine Schuld noch nicht fällig oder ist sie streitig, so ist das zur Berichtigung Erforderliche zurückzubehalten.

(2) Aus dem nach der Berichtigung der Schulden übrig bleibenden Gesellschaftsvermögen sind die Einlagen zurückzuerstatten. Für Einlagen, die nicht in Geld bestanden haben, ist der Wert zu ersetzen, den sie zur Zeit der Einbringung gehabt haben. Für Einlagen, die in der Leistung von Diensten oder in der Überlassung der Benutzung eines Gegenstands bestanden haben, kann nicht Ersatz verlangt werden.

(3) Zur Berichtigung der Schulden und zur Rückerstattung der Einlagen ist das Gesellschaftsvermögen, soweit erforderlich, in Geld umzusetzen.

### **§ 734 Verteilung des Überschusses**

Verbleibt nach der Berichtigung der gemeinschaftlichen Schulden und der Rückerstattung der Einlagen ein Überschuss, so gebührt er den Gesellschaftern nach dem Verhältnis ihrer Anteile am Gewinn.

### **§ 735 Nachschusspflicht bei Verlust**

Reicht das Gesellschaftsvermögen zur Berichtigung der gemeinschaftlichen Schulden und zur Rückerstattung der Einlagen nicht aus, so haben die Gesellschafter für den Fehlbetrag nach dem Verhältnis aufzukommen, nach welchem sie den Verlust zu tragen haben. Kann von einem Gesellschafter der auf ihn entfallende Beitrag nicht erlangt werden, so haben die übrigen Gesellschafter den Ausfall nach dem gleichen Verhältnis zu tragen.

### **§ 736 Ausscheiden eines Gesellschafters, Nachhaftung**

(1) Ist im Gesellschaftsvertrag bestimmt, dass, wenn ein Gesellschafter kündigt oder stirbt oder wenn das Insolvenzverfahren über sein Vermögen eröffnet wird, die Gesellschaft unter den übrigen Gesellschaftern fortbestehen soll, so scheidet bei dem Eintritt eines solchen Ereignisses der Gesellschafter, in dessen Person es eintritt, aus der Gesellschaft aus.

(2) Die für Personenhandelsgesellschaften geltenden Regelungen über die Begrenzung der Nachhaftung gelten sinngemäß.

### **§ 737 Ausschluss eines Gesellschafters**

Ist im Gesellschaftsvertrag bestimmt, dass, wenn ein Gesellschafter kündigt, die Gesellschaft unter den übrigen Gesellschaftern fortbestehen soll, so kann ein Gesellschafter, in dessen Person ein die übrigen Gesellschafter nach § 723 Abs. 1 Satz 2 zur Kündigung berechtigender Umstand eintritt, aus der Gesellschaft ausgeschlossen werden. Das Ausschließungsrecht steht den übrigen Gesellschaftern gemeinschaftlich zu. Die Ausschließung erfolgt durch Erklärung gegenüber dem auszuschließenden Gesellschafter.

### **§ 738 Auseinandersetzung beim Ausscheiden**

(1) Scheidet ein Gesellschafter aus der Gesellschaft aus, so wächst sein Anteil am Gesellschaftsvermögen den übrigen Gesellschaftern zu. Diese sind verpflichtet, dem Ausscheidenden die Gegenstände, die er der Gesellschaft zur Benutzung überlassen hat, nach Maßgabe des § 732 zurückzugeben, ihn von den gemeinschaftlichen Schulden zu befreien und ihm dasjenige zu zahlen, was er bei der Auseinandersetzung erhalten würde, wenn die Gesellschaft zur Zeit seines Ausscheidens aufgelöst worden wäre. Sind gemeinschaftliche Schulden noch nicht fällig, so können die übrigen Gesellschafter dem Ausscheidenden, statt ihn zu befreien, Sicherheit leisten.

(2) Der Wert des Gesellschaftsvermögens ist, soweit erforderlich, im Wege der Schätzung zu ermitteln.

### **§ 739 Haftung für Fehlbetrag**

Reicht der Wert des Gesellschaftsvermögens zur Deckung der gemeinschaftlichen Schulden und der Einlagen nicht aus, so hat der Ausscheidende den übrigen Gesellschaftern für den Fehlbetrag nach dem Verhältnis seines Anteils am Verlust aufzukommen.

### **§ 740 Beteiligung am Ergebnis schwebender Geschäfte**

(1) Der Ausgeschiedene nimmt an dem Gewinn und dem Verlust teil, welcher sich aus den zur Zeit seines Ausscheidens schwebenden Geschäften ergibt. Die übrigen Gesellschafter sind berechtigt, diese Geschäfte so zu beenden, wie es ihnen am vorteilhaftesten erscheint.

(2) Der Ausgeschiedene kann am Schluss jedes Geschäftsjahrs Rechenschaft über die inzwischen beendigten Geschäfte, Auszahlung des ihm gebührenden Betrags und Auskunft über den Stand der noch schwebenden Geschäfte verlangen.

## Příloha č. 4

### Díl 14 Společnost

#### Oddíl 1 Obecná ustanovení o společnosti

##### § 2581 Základní ustanovení

- (1) Zaváže-li se smlouvou několik osob sdružit jako společníci za společným účelem činnosti nebo věci, vzniká společnost.
- (2) Bylo-li ujednáno sdružení majetku, vyžaduje se k platnosti smlouvy soupis vkladů společníků jimi podepsaný. Má se za to, že sdruženo bylo jen to, co uvádí soupis.

##### § 2582

- (1) Vkládá-li společník do společnosti věc, použijí se přiměřeně ustanovení o koupi; vkládá-li však jen právo věc užívat, použijí se přiměřeně ustanovení o nájmu, a vkládá-li právo věc požívat, použijí se přiměřeně ustanovení o pachtu.
- (2) Zavazuje-li se společník k činnosti pro společnost, použijí se přiměřeně ustanovení o díle, nebo o příkazu.

##### § 2583

- (1) Vloží-li společník do společnosti veškeré své jmění, má se za to, že se jedná o jmění přítomné k účinnosti smlouvy.
- (2) Ujednání, že vklad společníka zahrnuje i jeho budoucí majetek, se nevztahuje na majetek nabytý děděním, ledaže to bylo výslovně ujednáno.

##### § 2584

- (1) Peněžní prostředky a užitelné věci, jakož i věci určené podle druhu vložené do společnosti, se stávají spoluvlastnictvím společníků, kteří vklady přispěli; jiné věci se stávají jejich spoluvlastnictvím jen tehdy, byly-li oceněny penězi. Spoluvlastnické podíly společníků se určí poměrem hodnot majetku, který každý společník do společnosti vložil.
- (2) K jinému předmětu vkladu nabývají společníci právo bezplatného požívání.

##### § 2585

Společník, který se zavázal přispět společnému účelu jen činností, má právo na podíl na zisku a právo užívat věci vložené do společnosti, nemá však právo tyto věci požívat, ani se nestává spoluvlastníkem podle § 2584 odst. 1.

#### Oddíl 2 Práva a povinnosti společníků navzájem

##### § 2586

O vzájemných právech a povinnostech společníků platí obdobně ustanovení o spoluvlastnictví.

##### § 2587

- (1) Kdo se zavázal přispět společnosti jen činností, není povinen k jinému příspěvku. Kdo se zavázal přispět jen majetkem, není povinen přičinit se o dosažení společného účelu jiným způsobem.
- (2) Společníka nelze nutit, aby přispěl více, než se zavázal. Změní-li se však poměry tak, že společného účelu nelze bez zvýšení příspěvku dosáhnout, může ten, kdo není ochoten svůj příspěvek zvýšit, ze společnosti vystoupit, anebo z ní být vyloučen.

##### § 2588

Ujedná-li se jen, co má být do společnosti celkem vloženo, přispěje každý ze společníků rovným dílem.

##### § 2589

O dosažení společného účelu se všichni společníci přičinují zpravidla stejnou měrou. Zařídil-li společník společnou záležitost v dobré víře, má právo na náhradu jako příkazník.



#### § 2590

Společník vykonává činnost pro společnost osobně a není oprávněn členství ve společnosti zříditi jiné osobě, ani jí své členství postoupit.

#### § 2591

Činy pro společnost škodlivé jsou společníkovi zakázány.

#### § 2592

(1) Společník nesmí bez souhlasu ostatních společníků činit na vlastní nebo cizí účet nic, co má vzhledem ke společnému účelu konkurenční povahu. Stane-li se tak, mohou se ostatní společníci domáhat, aby se tento společník takového jednání zdržel.

(2) Jednal-li společník na vlastní účet, mohou se ostatní společníci domáhat, aby bylo jednání společníka prohlášeno za učiněné na společný účet. Jednal-li společník na cizí účet, mohou se ostatní společníci domáhat, aby jim bylo ve prospěch společného účtu postoupeno právo na odměnu nebo aby jim byla vydána odměna již poskytnutá. Tato práva zanikají, pokud nebyla uplatněna do tří měsíců ode dne, kdy se podnikatel o jednání dozvěděl, nejpozději však rok ode dne, kdy k jednání došlo.

(3) Namísto práv podle odstavce 2 mohou ostatní společníci požadovat náhradu škody.

#### § 2593

(1) Neurčí-li smlouva poměr, jakým se společníci podílejí na majetku nabytém za trvání společnosti, na zisku a na ztrátě společnosti, jsou jejich podíly stejné. Určí-li smlouva poměr, jakým se společník podílí buď jen na majetku, anebo jen na zisku nebo na ztrátě, platí stejný poměr i pro ostatní případy.

(2) Ujednání vylučující právo společníka na podíl na zisku nemá právní účinky. Ujednání vylučující povinnost společníka podílet se na ztrátě má právní účinky jen mezi společníky.

#### § 2594

(1) Rozhodnutí o záležitostech společnosti se přijímají většinou hlasů; každý společník má jeden hlas. Ujednání nebo rozhodnutí společníků bránící některému společníkovi účastnit se rozhodování nemá právní účinky.

(2) Rozhodnutí, jímž se mění společenská smlouva, musí být přijato jednomyslně.

### Oddíl 3

#### Správa společnosti

#### § 2595

(1) Společníci si mohou rozdělit působnost při spravování společných záležitostí způsobem, jaký uznají za vhodný. Neučiní-li to, je každý společník vzhledem k těmto záležitostem příkazníkem ostatních společníků.

(2) Žádný společník nesmí o své vůli podstatně měnit stav nebo účel společného majetku bez zřetele k výhodnosti takové změny.

#### § 2596

(1) Správou společných věcí mohou společníci pověřit někoho ze svého středu, anebo i třetí osobu.

(2) Byl-li správce jmenován ve společenské smlouvě, lze ho odvolat jen z vážného důvodu, jinak lze jeho pověření zrušit obdobně jako u příkazu.

#### § 2597

Společník, který není oprávněn ke správě, nesmí nakládat se společným majetkem. Učiní-li tak vůči třetí osobě, která je v dobré víře, nelze se proti ní dovolat neplatnosti právního jednání.

#### § 2598

Je-li pověřeno více správců, aniž je blíže upravena jejich působnost, jedná každý z nich v záležitostech společnosti samostatně.

#### § 2599

Správce vede řádné účty a přehled o majetkových poměrech společnosti; společníkům podává pravidelně vyúčtování majetku společnosti včetně příjmů a výdajů, jakož i zisku, anebo ztráty, nejméně jednou za kalendářní rok, nejpozději do dvou měsíců po jeho ukončení.

#### § 2600

Společník, i když nevykonává správu, se může přesvědčit o hospodářském stavu společnosti, přezkoumat účetní záznamy a jiné doklady, jakož i být informován o společných záležitostech, ale při uplatňování tohoto práva nesmí ani rušit provoz společnosti víc, než je nutné, ani bránit ostatním společníkům při uplatňování téhož práva. Ujednají-li si společníci něco jiného, nepřihlíží se k tomu.

### Oddíl 4

#### Práva a povinnosti společníků k třetím osobám

#### § 2601

Z dluhů vzešlých ze společné činnosti jsou společníci zavázáni vůči třetím osobám společně a nerozdílně.

#### § 2602

(1) Jedná-li společník ve společné záležitosti s třetí osobou, považuje se za příkazníka všech společníků. Ujednají-li si společníci něco jiného, nelze to namítnout vůči třetí osobě, která jedná v dobré víře.

(2) Jednal-li společník ve společné záležitosti s třetí osobou vlastním jménem, mohou ostatní společníci uplatňovat práva z toho vzniklá, třetí osoba je však zavázána jen vůči tomu, kdo s ní právně jednal. To neplatí, bylo-li třetí osobě známo, že společník jedná na účet společnosti.

#### § 2603

(1) Předstírá-li někdo, že je společníkem, ač jím není, jsou skuteční společníci z jeho jednání vůči třetí osobě zavázáni společně a nerozdílně s ním, jestliže

a) některý ze společníků dal k omylu třetí osoby podnět, nebo

b) společníci mohli při vynaložení potřebné péče takový omyl předvídat, ale žádný z nich neučinil opatření, aby se uvedení třetí osoby v omyl zabránilo.

(2) Odstavec 1 se nepoužije, nebyla-li třetí osoba v dobré víře.

### Oddíl 5

#### Zánik členství

#### § 2604

Společník může ze společnosti vystoupit, a to i bylo-li trvání společnosti ujednáno na dobu určitou; ne však v nevhodné době nebo k újmě ostatních společníků. Z vážných důvodů však může vystoupit kdykoli, a to i když byla dohodnuta výpovědní doba.

#### § 2605

(1) Poruší-li společník povinnost ze smlouvy podstatným způsobem, může být ze společnosti vyloučen. Vyloučen může být rovněž,

a) bylo-li o jeho majetku zahájeno insolvenční řízení na jeho návrh,

b) přistoupil-li společník k návrhu na zahájení insolvenčního řízení, ve kterém se řeší jeho úpadek nebo hrozící úpadek, nebo

c) bylo-li v insolvenčním řízení rozhodnuto o úpadku společníka.

(2) Omezení společníka ve svéprávnosti je důvodem pro vyloučení společníka jen tehdy, je-li tento jeho stav na újmu společnosti.

#### § 2606

(1) Společník, jehož členství zaniklo, má právo, aby mu bylo vyúčtováno a vydáno vše, co mu ke dni zániku členství náleží. Podíl na majetku nabytém za trvání společnosti se mu vyplátí v penězích.

(2) Společník při zániku členství vyúčtuje a vyrovná ostatním společníkům vše, k čemu byl vůči společnosti zavázán.

#### § 2607

Dědic společníka se nestává společníkem, má však práva stanovená v § 2606.

#### § 2608

(1) Bylo-li ujednáno, že společenská smlouva platí i pro dědice, vstoupí dědic do společnosti namísto zůstavitele. Takovým ujednáním nelze vázat dědice dědiců.

(2) Není-li dědic s to vykonávat pro společnost činnost, k níž se zůstavitel zavázal, může mu být snížena přiměřená část podílu.

## Oddíl 6 Zánik společnosti

### § 2609

Společnost zaniká, dohodnou-li se o tom společníci, splní-li se podmínky ujednané ve společenské smlouvě, uplyne-li doba, na kterou byla společnost ujednána, dosáhne-li se účelu, k němuž byla společnost zřízena, anebo stane-li se tento účel nemožným.

### § 2610

Zemře-li společník, aniž je ujednáno, že společenská smlouva platí i pro jeho dědice, zaniká společnost, měla-li dva společníky. Má-li společnost více společníků, má se za to, že ostatní společníci chtějí setrvat ve společnosti i nadále.

### § 2611

(1) Zanikne-li společnost, podá správce vyúčtování podle § 2599 nejpozději do dvou měsíců od jejího zániku.

(2) Společníkům se vydá, co je jejich vlastnictvím, a společný majetek se rozdělí podle ustanovení o vypořádání spoluvlastnictví.